MIESIĘCZNIK

Rachunkowość i podatki

TREŚĆ NUMERU:

ROK III. NUMER 6 (24) CZERWIEC 1949 CENA EGZ. 125 ZŁ

WYDAWCA: PRZEDSIĘBIORSTWO PAŃSTWOWE WYODRĘBNIONE
„POLSKIE WYDAWNICTWA GOSPODARCZE", WARSZAWA, UL. HOŻA 35

BRONISŁAW BLASS i IGNACY PATRYCHA
(Warszawa)

Projekt reformy jednolitego planu kont

Od Redakcji

Wznawiamy druk dalszych części projektu reformy jednolitego planu kont, będących kontynuacją zamieszczonych w nr nr 9 (15), 10 (16), 11 (17), 12 (18), 1 (19), 2 (20) i 3 (21) naszego pisma artykułów dyskusyjnych. Na kanwie tych artykułów rozwinęła się szeroka dyskusja fachowców, przy czym część ich wypowiedzi ogłoszona została drukiem w nr nr 2 (8) i 5 (11) „Biuletynu Finansowego MP i H". Czytelnikom interesującym się problematyką jednolitego planu kont i śledzącym przebieg dyskusji nad jego projektem — Redakcja pragnie wyjaśnić, że Jednolity Plan Kont dla państwowych przedsiębiorstw, podległych Ministerstwom: Górnictwa i Energetyki, Przemysłu Ciężkiego, Przemysłu Lekkiego, Przemysłu Rolnego i Spożywczego wprowadzony Instrukcją 1/F Departamentu Finansowego PKPG z dnia 2. V. 1949 r. — stanowi pierwszy etap na drodze do reformy planu kont w uspołecznionym sektorze naszej gospodarki. Udzielając swych łamów dla druku projektu reformy jednolitego planu kont, Redakcja pragnie nakłonić swoich Czytelników do kontynuowania dyskusji, w wyniku której — skrystalizować się powinny tezy dalszej reformy schematu kontowego, który w całości i bez reszty będzie odpowiadał strukturze gospodarczej uspołecznionych przedsiębiorstw, wypływających z socjalistycznych założeń ustrojowych naszego Państwa i planowego charakteru naszej gospodarki narodowej.

C Z Ę Ś Ć VII A.

(ARTYKUŁ DYSKUSYJNY)

Klasa 6

Konta kalkulacji bezpośrednich kosztów podstawowej i pomocniczej produkcji oraz całkowitych fabrycznych kosztów wytwarzania.

Przedmiotem ewidencji tej klasy kont będzie faza przekształcania się dóbr **wchodzących w istotę** produktu, a więc faza przeistaczania się wartości, konsumowanych bezpośrednio w procesie wytwarzania i wchodzących całkowicie (z wyjątkiem wartościowych odpadków surowcowych) w skład nowopowstającego wytworu (wykonywanej roboty lub świadczonej usługi).

Jak zaznaczyliśmy w części VIa naszego artykułu, pojęcie bezpośrednich kosztów wytwarzania łączyć będziemy z **wytworem**, będącym **celem** każdego procesu produkcyjnego.

Powyższe postuluje zasadę rozbudowy analitycznej ewidencji do kont tej klasy **według poszczególnych wytworów, robót i usług**, w ramach schematów kalkulacyjnych, które w zależności od specyficznych potrzeb poszczególnych branż, ustalane będą branżowymi instrukcjami.

Poza rozliczeniem bezpośrednich kosztów produkowanych wytworów **celem** ewidencji księgowej tej klasy kont jest ustalenie **całkowitego** kosztu wytworzenia danego produktu (roboty, usługi).

Całkowity efektywny koszt danego wytworu, roboty lub usługi, ustalony w klasie 6 nazywać będziemy **fabrycznym (zakładowym) kosztem wytworzenia,** w odróżnieniu od komercyjnego kosztu wytworu, o czym mowa będzie w następnych częściach naszego artykułu.

Trzecim zadaniem, jakie spełnić ma ta klasa kont, jest wyprowadzenie rezultatu wykonania przez przedsiębiorstwo planu w dziedzinie kosztów produkcji i umożliwienie przejścia do następnego etapu ewidencji obrotu gotowym wytworem, który będzie tematem klas 7. i 8. projektowanego planu kont.

Konta tej klasy **przyjmują obciążenia** w korespondencji z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" klasy 3 (pierwotne rodzajowe nakłady), z kontami klasy 5 (przeniesienie kosztów pośrednich i niektórych kosztów towarzyszących produkcji), z kontami realizacji wytworów i świadczeń podstawowych i pomocniczych wydziałów z klasy 8 (obliczona w cenach efektywnych lub zaliczeniowych wartość typowych lub nietypowych półfabrykatów oraz świadczeń wzajemnych pomiędzy wydziałami).

Sposób **rozkredytowania** kwot zaewidencjonowanych na kontach i subkontach tej klasy podany zostanie w poniżej zamieszczonym komentarzu.

Schemat kont tej klasy uwzględnia:

a) podstawowe elementy, wchodzące do rozliczenia bezpośrednich kosztów wytwarzania,
b) ogólny schemat kalkulacji fabrycznych kosztów wytworzenia, który może być rozbudowany przez branżę bardziej szczegółowo, w zależności od specyficznych ich potrzeb,
c) sposób postępowania na poszczególnych etapach księgowej ewidencji

i przedstawia się następująco:

60 Rozliczenie bezpośrednich kosztów produkcji
600 Zużycie materiałów podstawowych
600—0 Surowców
600—1 Półfabrykatów i tworzywa
601 Zużycie energii technologicznej
602 Zużycie paliwa technologicznego
603 Robocizna produkcyjna (bezpośrednia)
609 Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania
61 Konta kalkulacji całkowitego fabrycznego kosztu wytworzenia
610 Koszty bezpośrednie gotowej produkcji
611 Koszty pośrednie gotowej produkcji
611—0 Koszty wydziałowe
611—1 Koszty ogólnozakładowe
611—2 Koszty braku produkcyjnego
612 Przeniesienie wartości gotowej produkcji i produkcja w toku (nie zakończona)
612—0 Gotowa produkcja
612—1 Produkcja w toku
62 Wykonanie planu fabrycznych kosztów wytworzenia
620 Produkcji towarowej
621 Produkcji nietowarowej

Kartoteka analityczna dla **konta 60** zostanie posegregowana według poszczególnych wytworów robót i usług, przy czym podkładem dla rozliczenia bezpośrednich kosztów poszczególnego wytworu (roboty, usługi), a w szczególności podstawą dla dokonania zapisu na subkontach 600 („zużycie materiałów") i 603 („robocizna produkcyjna") stanowić będą karty robocze dla danego wytworu lub serii wytworów.

Analityczna ewidencja **do kont 61 i 62** oprze się na zasadach, które podajemy niżej w komentarzu do tych kont.

Na powyższym typowym schemacie (ewentualnie uzupełnionym przez poszczególne branże) opierać się winna **planowa** kalkulacja wszystkich wytworów, robót i usług, zamierzonych do wykonania w planowanym okresie, jak też księgowa ewidencja efektywnych kosztów.

W tym celu branże powinny w swoich instrukcjach, dotyczących kalkulacji kosztów, skodyfikować i ściśle określić dla poszczególnych wyrobów przede wszystkim:

a) nomenklaturę materiałów i półfabrykatów zużywanych w procesie technologicznym,

b) kategorie pracowników fizycznych (według profesji), których praca zużywana jest bezpośrednio w procesie produkcji,

c) sposób włączania do fabrycznego kosztu wytwarzania — kosztów wydziałowych i ogólnozakładowych (klucze kalkulacyjne dla rozdzielania tych kosztów).

Dla celów prawidłowego planowania, jak też dla umożliwienia kontroli wykonania planów, przede wszystkim pod względem kształtowania się kosztów, niezbędne jest opracowanie na jednostkę każdego rodzaju produkcji norm zużycia materiałów bezpośrednich, czasowych norm pracy robotników, a w zależności od tego ostatniego elementu — norm kosztów robocizny.

Tego rodzaju normatywne rozpracowania pozwolą, przy prawidłowo prowadzonej księgowości, kontrolować wydajność robotników, zapobiegać nadpłatom i niedopłatom wynagrodzeń robotniczych, zapobiegać marnotrawieniu materiałów i powstawaniu innych nieproduktywnych kosztów.

Zapewni to bowiem właściwie zorganizowana dokumentacja dowodowa w rachunkowości, oparta na zasadzie normatywnych wskaźników, a w szczególności dokumentacja w dziedzinie zużycia materiałów, których wydawnictwo na poszczególne miejsca pracy odbywać się winno ściśle według ustalonych norm.

Podstawową zasadą przeprowadzonej w tej klasie kalkulacji (o czym wspominaliśmy niejednokrotnie) jest uwzględnienie wszystkich kosztów, odnoszących się do danego okresu, a więc zarówno poniesionych efektywnie, jak i zarachowywanych drogą stwarzania rezerw.

Konto 60 — Rozliczenie bezpośrednich kosztów produkcji dzieli się na następujące subkonta:

600 — Zużycie materiałów podstawowych
600—0 Surowców
600—1 Półfabrykatów i tworzywa
601 — Zużycie energii technologicznej
602 — Zużycie paliwa technologicznego
603 — Robocizna produkcyjna (bezpośrednia)
609 — Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytworzenia

Subkonto 600 — Zużycie materiałów podstawowych

rejestruje na obu wyżej podanych subkontach szczegółowych zużycie materiałów technologicznych, wchodzących w istotę produkowanego wytworu.

Materiały, które nie wchodzą w skład wytworu, lecz uczestniczą w procesie produkcyjnym, oddając produktowi swe właściwości (a nie istotę) oraz te materiały, które umożliwiają lub ułatwiają proces produkcji, a więc wszelkie materiały pomocnicze obciążają konta kosztów wydziałowych lub ogólnozakładowych, zgodnie z uwagami do części VI naszego artykułu.

Na ciężar wspomnianych subkont księguje się w korespondencji z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów" wartość surowców i półfabrykatów obcego pochodzenia.

Podstawą dla dokonania zapisu obciążającego na tych subkontach jest rozdzielnik do subkont szczegółowych 320—1 oraz 320—2,

skonfrontowany z danymi metryki kalkulacyjnej danego wytworu pod względem ilościowym.

Na ciężar subkonta 600—1 odpisuje się również wartość t. zw. typowych półfabrykatów własnej produkcji, które według obowiązujących zasad podlegają zaliczeniu do produkcji towarowej.

Zapisu tego dokonuje się w korespondencji z kontem realizacji danego półfabrykatu w klasie 8. (Podany mylnie w III części naszego artykułu (vide „Rach. i Pod." Nr 11 (17) z m-ca listopada 1948, str. 307, 22 wiersz od dołu) postulat dokonania przeksięgowania wartości tych półfabrykatów w momencie zużycia z klasy 8 na klasę 2 (subkonto 211), a następnie na klasę 3 — niniejszym prostujemy).

Na ciężar subkont 600—0 i 600—1 odpisuje się również, w korespondencji z subkontem 524 — „Przeniesienie kosztów zaopatrzenia materiałowego", część kosztów, przypadającą z tego tytułu proporcjonalnie do wartości materiałów podstawowych, zgodnie z odnośnymi uwagami części VIb naszego artykułu.

Na dobro tych subkont księguje się wartość **użytecznych** odpadków materiałowych, powstających w procesie produkcyjnym.

Owartościowanie ich następuje według cen przyjętych w planie przemysłowo-finansowym, uwarunkowanych z kolei możliwością dalszego zużycia w procesie produkcji lub możliwością ich realizacji obcym. Te dwie możliwości decydują o sposobie przeciwstawnego księgowania tej operacji, a mianowicie:

a) materiałowe odpadki produkcyjne, przeznaczone do dalszego ich zużytkowania w produkcji przychodowane są na skład i wartością ich obciąża się subkonto 220 na podstawie przychodowej asygnaty magazynowej,

b) odpadki, przeznaczone na sprzedaż ewidencjonuje się ilościowo w wydziale produkcyjnym. W momencie ich realizacji ulegają one wycenie i wartością ich obciąża się konto kosztów własnych sprzedaży odpadków w klasie 8.

Takie postępowanie umożliwi pozostawienie w bezpośrednich kosztach produkcji wyłącznie wartości surowców efektywnie spotrzebowanych, które weszły w skład wytworu oraz wartości bezużytecznych odpadków, których powstawanie jest nieuniknione w procesie produkcji, a tym samym musi obciążać koszty wytwarzania.

Salda subkont 600—0 i 600—1 przenosi się miesięcznie na subkonto 609 — „Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania", przy czym zapisu dokonuje się na karcie danego wytworu lub serii wytworów.

Subkonto 601 — Zużycie energii technologicznej

ewidencjonuje — na kartach posegregowanych według poszczególnych wytworów — wartość wszelkiego rodzaju energii, zużywanej na potrzeby technologiczne.

Odnosi się tu wartość zarówno energii obcej (w korespondencji z kontem 39 — „Przeniesienie nakładów"), jak i energii, pochodzącej z własnej produkcji (w korespondencji z kontem realizacji produkcji wydziałów energetycznych klasy 8).

Zgodnie z komentarzem, podanym w części IV naszego artykułu (vide str. 351 „Rach. i Pod." Nr 12 (18) z grudnia 1948) wchodzić tu będzie wszelkiego rodzaju energia, wpływająca bezpośrednio na proces wytwarzania, a w szczególności energia, zużywana na potrzeby technologiczne głównych wydziałów produkcyjnych, jak np. odlewni i kuźni w zakładach metalurgicznych itp.

We wszystkch innych wypadkach wartość zużywanej energii technologicznej (o ile koszt jej nie jest znaczny w całkowitych kosztach wytwarzania) obciążać będzie subkonto 510 — „Energia produkcyjna" w kompleksie kosztów wydziałowych.

Uznanie subkonta nastąpi — analogicznie, jak wspomniano w uwagach do poprzedniego subkonta — w ciężar subkonta 609 — „Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania", przy czym zapisu dokonuje się na karcie danego wytworu (lub serii wytworów).

Subkonto 602 — Zużycie paliwa technologicznego.

Do tego subkonta mają zastosowanie wszystkie uwagi, odnoszące się do poprzednio omówionego subkonta 601.

Subkonto 603 — Robocizna produkcyjna (bezpośrednia).

Na ciężar tego subkonta odnosi się robociznę podstawową wraz z dodatkami, świadczenia socjalne, ubezpieczenia społeczne oraz narzuty funduszowe, pozostające w proporcji do podstawowej robocizny robotników produkcyjnych, tj. tych, w których efekcie bezpośredniej pracy powstaje wytwór.

Nie odnosi się na subkonto 603 wynagrodzenia za urlopy i czas efektywnie nie przepracowany robotników produkcyjnych, gdyż — zgodnie z komentarzem do subkonta 501—5 (vide część VIa naszego artykułu) — obciążają one koszty ogólnozakładowe.

Wykaz profesji robotniczych, których robocizna odnosi się na koszty bezpośrednie wytwarzania, winien być ustalony w branżowej instrukcji kalkulacyjnej, co umożliwi odpowiednie osymbolizowanie jej w dowodach zarobkowych i listach płac, a z kolei sporządzenie rozdzielników, o których była mowa w komentarzu do subkonta 300, w części IV naszego artykułu (vide „Rach. i Pod." Nr 12 (18) z miesiąca grudnia 1948, str. 347).

Wspomniany wyżej wykaz profesyj robotników produkcyjnych **nie powinien** w żadnym

wypadku obejmować pomocniczej siły roboczej, zatrudnionej w obsłudze i utrzymaniu wydziału (monterów, palaczy, sprzątaczek itp.), których robocizna — zgodnie z uwagami, podanymi w części VIb naszego artykułu — obciąża odnośne subkonta kosztów wydziałowych.

W końcu miesiąca kwoty zebrane na tym subkoncie podlegają przeniesieniu na subkonto 609 i zapisaniu na karcie kalkulowanego wytworu.

Subkonto 609 — Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania.

Jak wykazuje nazwa subkonta, posługiwać się nim będziemy dla zgrupowania wszystkich elementów, wchodzących do bezpośrednich kosztów każdego wytworu.

Na ciężar jego przeniesione zostaną miesięczne kwoty z subkont 600, 601, 602 i 603.

Za podstawę dla dokonania zapisu w kartotece analitycznej (dla każdego wytworu odrębna karta) służyć będzie memoriał sporządzony przez księgowość wytwórczą, w którym oprócz sumy kosztów bezpośrednich, powstałych przy wytwarzaniu w danym miesiącu, podane zostaną dane odnośnie do **ilości** skonsumowanych w produkcji dóbr (materiałów, energii, paliwa, robocizny), zaczerpnięte z metryk kalkulacyjnych każdego wytworu oraz dane, charakteryzujące zużycie dóbr na wytworzenie **produkcji gotowej** oraz na **produkcję** znajdującą się **w toku** wytwarzania (nie zakończoną w ostatnim dniu miesiąca), które to dane czerpie się **z raportów produkcyjnych kierownictwa poszczególnych wydziałów.**

Karty analityczne dla każdego wytworu zawierać będą rubryki z podaniem planowych norm rozchodu dóbr na jednostkę produkcji, przy czym równocześnie zapisem księgowym na ciężar subkonta 609 danych co do wartości zużytych dóbr, **nastąpi tu również zarejestrowanie ilościowego zużycia i przeciwstawienie danych faktycznych — planowanemu rozchodowi, wynikającemu z przeliczenia norm jednostkowych na ogólną ilość produkcji za dany miesiąc.**

Taki system analitycznej ewidencji umożliwi bieżącą kontrolę wykonania planu na odcinku proporcjonalnych kosztów produkcji.

Wymagać on będzie stosowania wielokolumnowych kart, przy czym układ kolumn, uwzględniający wyżej podane ogólne założenia ewidencji analitycznej do subkonta 609, uregulowany zostanie przez branże, w zależności od ich specyficznych potrzeb.

Subkonto 609 zamyka się miesięcznie bez salda przez przeniesienie zebranych na nim kosztów bezpośrednich na konto

kalkulacja całkowitego fabrycznego kosztu wytworzenia (61)

Konto to składa się z następujących subkont:

610 — Koszty bezpośrednie produkcji gotowej
611 — Koszty pośrednie produkcji gotowej
  611—0 — koszty wydziałowe
  611—1 — koszty ogólnozakładowe
  611—2 — koszty braku produkcyjnego
612 — Przeniesienie wartości produkcji
  612—0 — gotowej
  612—1 — w toku.

Konto 61, na którym odbywać się będzie kalkulacja całkowitego fabrycznego kosztu wytworzenia, będzie praktycznie w księgowości wytwórczej przedstawiać się w formie arkusza rozdzielczego, którego układ poziomy (poszczególne wiersze). zawierać będzie wyszczególnienie wszystkich wytworów, produkowanych przez przedsiębiorstwo, pionowy zaś podział nastąpi według podanej wyżej subkontowej nomenklatury (na każde subkonto jedna kolumna).

Ilustruje to przykładowo naprowadzony niżej arkusz rozdzielczy kalkulacji kosztów (wzór Nr 1), poszczególne kolumny (subkonta), który wypełnia się z kart szczegółowych i rozdzielników w sposób następujący:

Subkonto 610 —
— Koszty bezpośrednie produkcji gotowej (kolumna 5)

przejmie z subkonta 609 miesięczną sumę kosztów bezpośrednich każdego wytworu w wysokości, odnoszącej się do ilości gotowych wyrobów (wynika to ze wspomnianych poprzednio raportów produkcyjnych kierownictwa wydziałów). Końcowa kwota tej kolumny (suma debet subkonta 610) przeniesiona zostanie memoriałowo na subkonto szczegółowe 612-0 — „Przeniesienie wartości produkcji gotowej", w którego sumę wejdzie automatycznie w tablicy rozdzielczej.

Subkonto 611 —
— Koszty pośrednie produkcji gotowej

składa się z następujących subkont szczegółowych:

Subkonto 611-0 —
— Koszty wydziałowe (kolumna 6)

W korespondecji z subkontem 519 — „Przeniesienie kosztów wydziałowych", subkonto to przejmuje miesięcznie obciążenie na część sumy tych kosztów, przypadającą na dany wytwór z rozdzielnika ustalonego branżową instrukcją kalkulacyjną (w wypadku, gdy produkcja wydziału jest zróżniczkowana).

Przy prostej produkcji (jednorodnej) na ciężar konta 611-0 danego wytworu odpisana zostanie cała suma kosztów wydziału, w którym dany wytwór jest produkowany. Końcowa kwota tej kolumny równać się będzie sumie

salda subkonta 519 i przeniesiona zostanie memoriałowo na subkonto 612-0, w którego sumę wejdzie automatycznie w tablicy rozdzielczej.

Subkonto 611-1 —

— Koszy ogólnozakładowe (kolumna 7).

Subkonto to przejmie część **faktycznych** miesięcznych kosztów ogólnozakładowych, przypadającą na dany wytwór z rozdzielnika ustalonego branżową instrukcją kalkulacyjną.

Jak podano w komentarzu do subkonta 503 — „Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych", z którym w korespondencji dokonuje się zapisu na ciężar subkonta 611-1 — koszty ogólnozakładowe obciążają w zasadzie wytwory podstawowej produkcji, podczas gdy wytwory i usługi wydziałów pomocniczych obciążane są **zaliczeniowo** wartością tych kosztów tylko wtedy, gdy następuje ich realizacja obcym, względnie gdy wytwory te lub usługi występują w postaci świadczeń dla inwestycji i kapitalnych remontów, wykonywanych we własnym zakresie.

Kwota łączna kolumny 7 przeniesiona zostanie memoriałowo na subkonto 612-0, w którego sumę wejdzie automatycznie w tablicy rozdzielczej.

Subkonto 611-2 —

— Koszty braku produkcyjnego (kol. 7).

Zgodnie z uwagami do subkonta 554 — „Przeniesienie kosztów braku produkcyjnego" (vide część VIb naszego artykułu), na ciężar subkonta 611-2, w wierszu przeznaczonym dla danego wytworu, zapisany zostanie nie pokryty odszkodowaniami koszt braku, stwierdzonego w procesie produkcji, w wysokości ustalonej na koncie 55, w trybie podanym w uwagach do tego konta w poprzedniej części naszego artykułu.

Subkonto 612 —

— Przeniesienie wartości produkcji

dzieli się na subkonta szczegółowe:

0 — obejmujące wartość produkcji gotowej oraz
1 — obejmujące wartość produkcji w toku.

Subkonto 612-0 —

— Przeniesienie wartości produkcji gotowej (kolumna 9).

Jak wynika z powyżej podanych wyjaśnień, służy ono dla zgrupowania całkowitego efektywnego kosztu wytworzenia każdego wytworu i całej produkcji przedsiębiorstwa.

Kolumna 9 tablicy rozdzielczej jest bowiem sumą kolumn od 5 do 8, których końcowe kwoty — jak to opisano wyżej — przenosi się memoriałowo na ciężar subkonta 612-0.

Miesięczna kwota zebrana po stronie „winien" subkonta 612-0 przenoszona jest memoriałowo na ciężar konta 620 — „Wykonanie planów fabrycznych kosztów wytworzenia", przy czym zapisu tego dokonuje się na zbiorczej karcie dla całej produkcji z tym, że analityczna ewidencja odbywa się w arkuszu porównawczo-analitycznym do tego konta według wzoru Nr 2, w rozbiciu na każdy wytwór.

Subkonto 612-1 —

— Przeniesienie wartości produkcji w toku (kolumna 11)

przejmie z subkonta 609 — „Przeniesienie bezpośrednich kosztów wytwarzania" miesięczną sumę **kosztów bezpośrednich** każdego wytworu, w wysokości odnoszącej się do ilości wyrobów, których proces fabrykacji nie został ukończony w danym miesiącu.

Dane te wynikają z analitycznej ewidencji do subkonta 609, a w szczególności z omówionych poprzednio raportów kierownictwa wydziałów produkcyjnych.

Przeniesione na to subkonto kwoty pozostają w saldzie, które wchodzi do aktywów bilansu w miesięcznych i rocznych zamknięciach rachunkowych.

Wartość produkcji w toku ustala się jedynie jako sumę wartości **zużytych** w nie zakończonym procesie fabrykacyjnym materiałów podstawowych i bezpośredniej robocizny, nie aktywuje się natomiast pośrednich kosztów produkcji, a więc ani kosztów wydziałowych, ani ogólnozakładowych, ani — tym bardziej — kosztów braku produkcyjnego, które to koszty rozlicza się całkowicie w stosunku do zakończonej, gotowej produkcji według kluczy podziałowych, ustalonych branżowymi instrukcjami kalkulacyjnymi.

W wartość produkcji w toku **nie powinny w żadnym wypadku wchodzić:** koszt robót wykonanych na anulowane zamówienia (koszty takie należy wyksięgować, w zależności od umownych warunków, bądź w ciężar zamawiającego, bądź też na straty), wartość materiałów efektywnie nie zużytych w produkcji (należy je formalnie zaprzychodować zwrotnie do magazynu w końcu każdego okresu obrachunkowego), wartość wybrakowanych wyrobów i detali (o postępowaniu księgowym w tych wypadkach pisaliśmy w części VIb naszego artykułu), dodatkowe koszty wytworzenia, ujawnione po zrealizowaniu zamówienia (należy je przenieść w trybie przewidzianym w odniesieniu do kosztów gotowej produkcji) itp.

Produkcja w toku podlega obowiązkowej inwentaryzacji co najmniej jeden raz na kwartał, o ile branżowe instrukcje kalkulacyjne nie będą stanowiły inaczej .

Na początku każdego okresu obrachunkowego następuje zestornowanie kwot pozostawionych w saldzie subkonta 612-1 w końcu poprzedniego okresu obrachunkowego, przy czym na subkonto 609 kwoty te powracają w rozbiciu na pierwotne elementy bezpośrednich kosztów produkcji.

(Dalszy ciąg w następnym numerze)

TOMASZ LULEK (Kraków)

Zagadnienia „Jednolitego Planu Kont"

Część czwarta: Dwa rachunki wyników

I. Uwagi wstępne

Jest niemal powszechnym przekonaniem, że wzór rachunku wyników, dołączony do Jednolitego Planu Kont (str. 44/45 wydania urzędowego), jest zasadniczo identyczny z dawnym rachunkiem strat i zysków, choć różni się nieco od niego w układzie i treści. W systemie Jednolitego Planu Kont jest rachunek wyników umieszczony w grupie kont sprawozdawczych i zaopatrzony symbolem liczebnym 090, co zapewnia mu stanowisko konta księgi głównej mimo nazwy „rachunek", odróżniającej go od wszystkich innych kont. Instrukcja nazywa go raz także „bilansem wyników" (str. 31). Ktokolwiek jednak próbował przeprowadzić zamknięcie księgi głównej przedsiębiorstwa przemysłowego lub handlowego i zastosować przy tym wzory bilansu i rachunku wyników, dołączone do Jednolitego Planu Kont, musiał się przekonać, że jego bilans zamknięcia wypada zgodnie z urzędowym wzorem bilansu, że natomiast jego rachunek strat i zysków czyli rachunek wyników nie odpowiada urzędowemu wzorowi rachunku wyników. Niektóre pozycje tego wzoru, jak remanenty początkowe i końcowe, nie wychodzą wcale w rachunku strat i zysków, inne — jak koszty fabrykacji wyrobów i koszty nabycia towarów handlowych oraz ceny sprzedaży jednych i drugich — wychodzą na rachunku strat i zysków dopiero przy pomocy sztucznych kontowań, które ze stanowiska rachunkowości trzeba uważać za nieprawidłowe. Równocześnie wychodzą na rachunku strat i zysków pewne pozycje wynikowe, których wzór rachunku wyników wcale nie zawiera. Jednym słowem realizacja urzędowego wzoru nie przychodzi w jego praktycznym zastosowaniu do skutku. Rzecz wymaga zatem zbadania, czym jest i do czego służy urzędowy wzór rachunku wyników.

II. Pierwszy (statystyczny) rachunek wyników

1. Rzeczywisty charakter wzoru urzędowego

Obraz rachunku wyników

I. **Nakłady operacyjne**	I. **Dochody operacyjne**
1. Koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów własnych	1. Sprzedaż netto
a) Remanent początkowy	a) wyrobów własnych . . . . .
b) Koszty wytworzenia nowych wyrobów:	b) towarów handlowych . . . .
Materiały zużyte	2. Przychody za roboty . . . . . .
Ogólne koszty materiałowe . . .	3. Przychody z innych tytułów . . . .
Robocizna	4. Inne dochody . . . .
Specjalne koszty wytworzenia . .	II. **Dochody finansowe** . . . . . .
Ogólne koszty wytworzenia . . .	III. **Dochody i zyski pozaoperacyjne i nadzwyczajne** . . . .
Ogólne koszty administracji . . .	IV. **Strata netto** . . . .
c) Remanent końcowy	
2. Koszt własny sprzedanych towarów handlowych	
3. Ogólne koszty sprzedaży	
4. Specjalne koszty sprzedaży	
II. **Nakłady finansowe**	
III. **Nakłady i straty pozaoperacyjne i nadzwyczajne**	
IV. **Czysty zysk**	

Bliższy przegląd tego wzoru i jego części składowych nasuwa poważne wątpliwości, czy taki „rachunek wyników" ma charakter konta księgi głównej, czy też jest zestawieniem tylko podobnym do niego. Według zasad rachunkowości kupieckiej konta księgi głównej posia-

dają następujące znamiona, im tylko właściwe:

1) Formę dwustronnego wykazu.

2) Przeciwstawną treść obu stron, tak że jedna wykazuje przychody, druga rozchody, jedna straty, druga zyski, jedna wkłady kapitałowe, druga podjęcia, jedna zobowiązania, druga ich pokrycie itp.

3) Dodatni charakter wszystkich pozycyj, tak że na żadnym koncie nie ma pozycyj ujemnych. Jeżeli okaże się na koncie potrzeba odjęcia pewnej kwoty pieniężnej np. celem obniżenia pozycji za wysokiej, wpisanej omyłkowo, to można je przeprowadzić tylko w sposób pośredni przez wstawienie tej kwoty jako dodatniej na przeciwną stronę konta (storno). Niedopuszczalne jest natomiast formalne odejmowanie przez wstawienie pozycji ujemnej po tej samej stronie konta.

4) Organiczne powiązanie z innymi kontami księgi głównej w ten sposób, że każdej pozycji na koncie odpowiada taka sama pozycja na innym koncie, a nie ma kont o treści oderwanej od innych kont księgi głównej.

Spośród tych czterech istotnych znamion konta księgi głównej, wzór rachunku wyników posiada tylko pierwsze dwa; brakuje mu zaś trzeciego i czwartego. Jedna z jego pozycyj (remanent końcowy po stronie lewej) jest ujemna. Trzy pozycje lewostronne a mianowicie:

ogólne koszty materiałowe
ogólne koszty wytwarzania (wydziałowe)
ogólne koszty administracji fabrycznej

nie mają odpowiedników na innych kontach księgi głównej, bo takich kont nie ma wcale w systemie kontowym. Rachunek wyników nie jest więc organicznie związany z innymi kontami systemu, do którego ma należeć.

Powyższe wady urzędowego rachunku wyników można by usunąć przez przeniesienie pozycji ujemnej (remanentu końcowego) na stronę przeciwną, przez co zamieniłaby się na dodatnią. Tak postępowały wszystkie osoby prawne w Polsce w latach 1934 i następnych, które wykazywały na rachunku strat i zysków remanenty początkowe po stronie Winien, a remanenty końcowe po stronie Ma. Jako przykład może posłużyć rachunek strat i zysków Cukrowni Przeworskiej S. A. z dnia 30. 6. 1938, ogłoszony w „Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Skarbu“, rocznik 1938 nr 34:

Rachunek Strat i Zysków za rok 1937/38.

Koszty administracji	314.180	Ceny sprzedaży cukru, melasy i wytłoków	9,537.011
Koszty fabrykacji	8,377.820	Remanenty z 30. 6. 1938	4,019.558
Koszty sprzedaży	109.981	Procenty i dywidendy	240.225
Koszty kredytów	692.315	Różne zyski	99.205
Podatki	374.866		
Odpisy amortyzacyjne	610.597		
Różne straty	210.439		
Remanenty z r. 1936/37	3,159.741		
Zysk bilansowy 1937/38	46.360		
	13,896. 299		13.896.299

Na szczególną uwagę i podkreślenie zasługuje zjawisko, że remanent początkowy jest w tym wykazie stratą a remanent końcowy zyskiem. W następnym roku gospodarczym ten zeszłoroczny remanent końcowy, który był zyskiem, stanie się znowu stratą. Jeżeli remanent początkowy pozostał nie sprzedany do końca roku, to staje się zyskiem, a w następnym roku jako początkowy staje się znowu stratą, zmienia więc swój charakter jak kameleon. Jest to oczywisty nonsens. Jak to wykazałem w artykule p. t. „Reforma rachunkowości przemysłowej w r. 1934“ („Rachunkowość — Podatki“ nr 1 z r. 1948), źródłem złego stało się wprowadzenie kosztów fabrykacji na rachunek strat i zysków; ono bowiem pociągnęło za sobą konieczność wprowadzenia cen sprzedaży i obu remanentów dla zrównoważenia sumy obu stron konta.

Brak wymienionych wyżej trzech kont ogólno-kosztowych można by uzupełnić przez otwarcie ich w księdze głównej. Każde z nich byłoby obciążone swoimi kosztami, a ich salda przeszłyby przy zamknięciu na rachunek wyników. Ale nieuleczalna pozostaje inna wada, a mianowicie obecność remanentów. Drogą kontowania nie można ani remanentu początkowego, ani końcowego wprowadzić na rachunek wyników. Remanent początkowy musi z bilansu otwarcia przejść na konto zapasowe wyrobów, nie może więc przejść na rachunek wyników. Ażeby mógł dostać się na rachunek wyników jako strata, musiałby ulec zniszczeniu przez jakąś katastrofę elementarną np. powódź. Jeżeli zaś nie stało się mu nic złego, musi pozostać na koncie zapasowym aż do sprzedaży. Remanent końcowy pojawia się na koncie zapasowym wyrobów (strona Ma) i z niego przechodzi przy zamknięciu na konto bilansu (Winien); droga na rachunek wyników jest dla niego zamknięta. Ilustrują to wyraźnie konta, uczestniczące w tych obrotach regulacyjnych, początkowych i końcowych:

Bilans otwarcia

		remanent początkowy	10.000

Konto wyrobów lub towarów

remanent początkowy	10.000	rozchód (na sprzedaż)	60.000
przychód z fabrykacji	80.000	remanent końcowy (bilans) . . .	30.000
	90.000		90.000

Bilans zamknięcia

remanent końcowy	30.000		

Z powyższego przebiegu kontowań regulacyjnych wypływa nieodparty wniosek, że ani remanent początkowy ani końcowy nie mogą dostać się na rachunek wyników drogą kontowania. Skoro więc na nim się znalazły, to mogły dostać się tam tylko drogą statystyczną, tj. przez proste wpisanie do wykazu statystycznego, zestawionego dla pewnego celu. Ale w takim razie wzór rachunku wyników nie może być kontem księgi głównej lecz tylko wykazem statystycznym. Przy układaniu wykazów statystycznych nie obowiązuje bowiem reguła, że każda pozycja musi mieć swój odpowiednik na innym wykazie, jak to jest na kontach księgi głównej. Rachunek strat i zysków, obładowany nowymi pozycjami, które nie były ani stratami ani kosztami ogólnymi ani zyskami, przemienił się w wykaz statystyczny, któremu pozostawiono dawną nazwę, już nie odpowiadającą jego treści. Jeżeli ten wykaz statystyczny otrzymał w Jednolitym Planie Kont nową nazwę „rachunku wyników", to istota jego nie uległa przez to żadnej zmianie.

2. Sztuczne metody kontowania.

Remanenty początkowe ani końcowe nie mogły dostać się na rachunek wyników drogą kontowania. Ponieważ ich umieszczenie było potrzebne celem wyrównania obu stron rachunku wyników, przeto zostały one wprowadzone bez kontowania, drogą statystyczną. Natomiast okazało się możliwe wprowadzenie kosztów fabrykacji sprzedanych wyrobów oraz cen nabycia sprzedanych towarów handlowych, wreszcie cen sprzedaży jednych i drugich na rachunek wyników drogą kontowania. Instrukcja przewiduje w tym celu użycie środków sztucznych w postaci specjalnych kont przejściowych a mianowicie „Koszt własny sprzedanych wyrobów (str. 36) oraz „Koszt własny sprzedanych towarów handlowych" (str. 40). Kontowanie ma tutaj następujący przebieg:

Konto wyrobów

z bilansu otwarcia	80.000	na Koszt własny	137.000
z konta produkcji	121.000	na bilans	64.000
	201.000		201.000

Koszt własny sprzedanych wyrobów

z konta wyrobów	137.000	na rach. wyników	137.000

Konto sprzedaży wyrobów

na r-k wyników	155.000	Kasa	85.000
		Dłużnicy	70.000
	155.000		155.000

Konto towarów handlowych

z bilansu otwarcia	45.000	na Koszt własny towarów . . .	106.000
zakupna	93.000	na bilans zamknięcia	32.000
	138.000		138.000

Koszt własny sprzedanych towarów

z konta towarów	106.000	na r-k wyników	106.000

Sprzedaż towarów handlowych

na r-k wyników	124.000	Dłużnicy	81.000
		Kasa	43.000
	124.000		124.000

Rachunek wyników

z konta „Koszt własny sprzedanych wyrobów"	137.000	z konta sprzedaży wyrobów . .	155.000
z konta „Koszt własny sprzedanych towarów"	106.000	z konta sprzedaży towarów . . .	124.000

Sprzedane wyroby dostają się więc najpierw po cenach fabrykacyjnych na konto „Koszt własny sprzedanych wyrobów", a z tego konta na rachunek wyników. Równocześnie ceny sprzedaży wchodzą jak poprzednio na konto sprzedaży, ale z niego przechodzą w całości na rachunek wyników. Z tego kontowania wypływa niepożądana, ale nieuchronna konsekwencja: konto sprzedaży wyrobów nie jest już teraz obciążone kosztem własnym sprzedanych wyrobów i dlatego nie może wykazać wyniku (zysku lub straty), powstałego ze sprzedaży. W podobny sposób odbywa się kontowanie towarów handlowych przy pomocy osobnego konta przejściowego „Koszt własny sprzedanych towarów", które stanowi niejako pomost do wprowadzenia kosztu własnego i ceny sprzedaży towarów handlowych na rachunek wyników. Ta sztuczna droga jest nieprawidłowa dlatego, że wprowadza na rachunek wyników elementy obce, pozycje nie będące ani stratami ani kosztami ogólnymi ani zyskami, bo koszt własny sprzedanych wyrobów ani towarów handlowych ani też ceny ich sprzedaży nie mają tego charakteru. Instrukcja nie wskazuje jednak żadnej drogi, nawet sztucznej, aby wprowadzić na rachunek wyników remanenty początkowe i końcowe wyrobów i towarów handlowych. Jest to bowiem absolutnie niemożliwe, skoro remanenty są już wykazane na kontach (zapasowych) wyrobów i towarów z odpowiednikami na koncie bilansu otwarcia lub zamknięcia.

Do sztucznego przeprowadzenia kosztów nabycia sprzedanych towarów lub kosztów fabrykacji sprzedanych wyrobów oraz cen sprzedaży jednych i drugich na rachunek wyników nie potrzeba wcale osobnego konta „Koszt własny sprzedanych towarów" czy wyrobów; można je osiągnąć bez niego, a mianowicie wprost z konta sprzedaży. Jeżeli jest ono obciążone kosztem własnym sprzedanych towarów lub wyrobów a uznane cenami sprzedaży, to wystarczy obciążyć je znów cenami sprzedaży na dobro rachunku wyników, a następnie uznać kosztem własnym w ciężar rachunku wyników.

Konto sprzedaży wyrobów

z konta wyrobów (cena fabrykac.) .	137.000	Kasa	85.000
na rachunek wyników	155.000	Dłużnicy	70.000
		na rachunek wyników	137.000
	292.000		292.000

Konto sprzedaży towarów handlowych

z konta towarów (koszt nabycia) .	106.000	Dłużnicy	81.000
na rachunek wyników	124.000	Kasa	43.000
		na rachunek wyników	106.000
	230.000		230.000

3. Rozszerzenie pojęcia wyników.

Wprowadzenie remanentów, kosztu własnego wyrobów i towarów handlowych oraz cen sprzedaży na rachunek wyników pociąga za sobą zmianę zakresu pojęcia wyników, ustalonego w rachunkowości kupieckiej. Według jej zasad za „wyniki" uważa się tylko straty, zyski i koszty ogólne; nie należą do nich ani koszty **nabycia** towarów handlowych ani koszty **fabrykacji** wyrobów ani ceny sprzedaży ani remanenty początkowe czy końcowe. Tak szerokie pojęcie wyniku zbliża się do tego, które spotykamy w potocznym języku i w prasie, gdzie mówi się lub pisze o wynikach produkcji, podając je w ilościach ton, wagonów, hektolitrów itp., albo o wynikach handlu zagranicznego, podając ilości lub wartości towarów przywiezionych lub wywiezionych. Rozszerzenie zakresu pojęcia wyników na te obce ele-

menty jest niedopuszczalne, bo na nim jako jednym z podstawowych pojęć rachunkowości i na odróżnieniu go od pojęcia majątku zbudowany jest cały system kontowy księgi głównej. Wszystkie te elementy weszły do urzędowego rachunku wyników albo drogą statystyczną jak remanenty początkowe i końcowe albo drogą sztucznego kontowania jak koszty własne sprzedanych wyrobów i towarów handlowych oraz ceny sprzedaży jednych i drugich. Wskutek wejścia tych obcych elementów do rachunku wyników, traci on charakter konta wynikowego a staje się kontem mieszanym, majątkowo-wynikowym.

Pomimo swego mieszanego bogactwa treści i daleko posuniętej specyfikacji, urzędowy rachunek wyników nie spełnia ważnych funkcyj konta strat i zysków a mianowicie nie wykazuje ani wyników osiągniętych w poszczególnych działach fabrykacji i w obrotach towarami handlowymi, ani nawet wyników fabrykacji jako całości. Wykazuje on tylko wynik ogólny całego przedsiębiorstwa w jednej sumie, w której są zawarte wyniki fabrykacyjne, handlowe i neutralne. Ale o rentowności lub deficytowości żadnego działu nie daje żadnej informacji, co stanowi jego słabą stronę w porównaniu z dawnym czysto wynikowym kontem strat i zysków.

4. Niezdatność statystycznego rachunku wyników do zamknięcia księgi głównej.

Ze stanowiska techniki rachunkowości największą i praktycznie najdonioślejszą wadą statystycznego rachunku wyników jest to, że nie nadaje się on do zamknięcia księgi głównej. Do tego celu konieczny jest rachunek wyników, będący kontem księgi głównej ze wszystkimi jego właściwościami, a więc wykaz dwustronny o treści przeciwstawnej obu stron, z pozycjami tylko dodatnimi i powiązanymi organicznie z innymi kontami księgi głównej, którego wszystkie pozycje dadzą się wyprowadzić z innych kont, bo każda jest saldem, pochodzącym z innego konta tejże księgi głównej. Tymczasem statystyczny rachunek wyników nawet po usunięciu pozycji ujemnej ma dwie pozycje remanentów, które dla niego są niezbędne do zrównoważenia obu stron i dlatego nie mogą być z niego usunięte, które jednak nie mogą być wyprowadzone z żadnego konta księgi głównej. Są to więc pozycje bez odpowiedników na innych kontach, a więc niejako bez pokrycia technicznego. Prawidłowy rachunek wyników, będący kontem księgi głównej, nie potrzebuje ani nawet nie może mieć uzupełnienia remanentami i powinien bez nich zrównoważyć obie strony.

III. Drugi (księgowy) rachunek wyników czyli konto wyników.

Zdawałoby się, że instrukcja do Jednolitego Planu Kont, podając wzór rachunku wyników, załatwiła (jego) sprawę ostatecznie. Tymczasem stało się inaczej. Instrukcja zawiera przepisy, które prowadzą nieuchronnie do innego rachunku wyników, niż go przedstawia wzór na str. 44/45 urzędowego wydania. W systemie Jednolitego Planu Kont znajdują się klasy kontowe 7, 8 i 9 jako obowiązkowe. Instrukcja reguluje ich prowadzenie w następujący sposób:

(str. 39): „W końcu okresu rachunkowego na kontach klasy 7 pozostaje wyłącznie koszt produkcji, przechodzący jako wartość wytworzonych wyrobów na kontach klasy 8“...

(str. 40): „Konta klasy 8 służą do przeksięgowywania wartości wyprodukowanych wyrobów z klasy 7 do magazynów i rozchodu tych wyrobów przy sprzedaży, obliczonego po cenie kosztu (klasa 9).“

Według tych przepisów Instrukcji przeprowadzamy kontowanie w tych klasach, przyjmując przedsiębiorstwo przemysłowe, które produkuje wyroby A i B oraz sprzedaje obok własnych wyrobów towary handlowe I i II. Prowadzi ono dwa konta produkcji A i B, dwa konta wyrobów A i B, dwa konta towarów I i II, cztery konta sprzedaży dla wyrobów A i B oraz dla towarów handlowych I i II, wreszcie rachunek wyników. Produkcja artykułów A i obroty towarami handlowymi I okazują się dochodowe, produkcja artykułów B i obroty towarami II deficytowe.

Konto produkcji A (klasa 7)

zużycie materiałów	30.000	na konto wyrobów	121.000
robocizna fabrykacyjna . . .	25.000		
ogólne koszty fabrykacji . . .	66.000		
	121.000		121.000

Konto wyrobów A (klasa 8)

z bilansu otwarcia (remanent) . .	80.000	na konto sprzedaży A	137.000
z konta produkcji	121.000	„ konto bilansu (rem.)	64.000
	201.000		201.000

Konto sprzedaży wyrobów A (klasa 9)

z konta wyrobów A	137.000	Kasa	85.000
na rachunek wyników (zysk) . .	18.000	Dłużnicy	70.000
	155.000		155.000

Konto produkcji B (klasa 7)

zużycie materiałów	36.000	na konto wyrobów B	143.000
robocizna fabrykacyjna . . .	29.000		
ogólne koszty fabrykacji . . .	78.000		
	143.000		143.000

Konto wyrobów B (klasa 8)

z bilansu otwarcia (remanent) . .	93.000	na konto sprzedaży B	116.000
„ konta produkcji B	143.000	„ konto bilansu (rem.) . . .	120.000
	236.000		236.000

Konto sprzedaży wyrobów B (klasa 9)

z konta wyrobów B	116.000	Kasa	76.000
		Dłużnicy	32.000
		Rachunek wyników (strata) . . .	8.000
	116.000		116.000

Konto towarów I (klasa 3)

z bilansu otwarcia (reman.) . .	48.000	na konto sprzedaży I	75.000
zakupna	118.000	„ bilans zamknięcia (rem.) . .	91.000
	166.000		166.000

Konto sprzedaży towarów I (klasa 9)

z konta towarów I	75.000	Kasa	53.000
na rachunek wyników (zysk) . .	32.000	Dłużnicy	54.000
	107.000		107.000

Konto towarów II (klasa 3)

z bilansu otwarcia (reman.) . .	128.000	na konto sprzedaży II	205.000
zakupna	156.000	„ bilans zamknięcia (rem.) . .	79.000
	284.000		284.000

Konto sprzedaży towarów II (klasa 9)

z konta towarów II	205.000	Dłużnicy	81.000
		Kasa	110.000
		na rachunek wyników (strata) . .	14.000
	205.000		205.000

Drugi rachunek wyników (090)

strata z wyrobów B	8.000	zysk z wyrobów A	18.000
strata z towarów II	14.000	zysk z towarów I	32.000
....		....	
....		....	

Nie jest to jeszcze cały rachunek wyników; oprócz tych czterech pozycyj wykaże on jeszcze po stronie lewej koszty administracji, koszty sprzedaży, koszty finansowe (kredytów), straty kursowe i inne, amortyzacje bilansowe itp.; po stronie prawej — inne zyski i dochody. Ale na podstawie poprzednich kontowań tutaj przedstawionych istnieje pewność, że nie

dostaną się na ten drugi rachunek wyników koszty produkcji (fabrykacji) wyrobów ani koszty nabycia towarów handlowych, ani ceny sprzedaży produktów i towarów, ani remanenty początkowe i końcowe. Koszty produkcji przeszły bowiem na konta wyrobów, koszty nabycia towarów przeszły na konta towarów, co jednym i drugim zamyka drogę na rachunek wyników. Ceny sprzedaży nie mogą wejść na rachunek wyników dlatego, że konta sprzedaży są już obciążone cenami kosztowymi sprzedanych wyrobów i towarów i mogą przekazać na rachunek wyników tylko różnice tj. zyski lub straty, jako nadwyżki jednej lub drugiej strony. Remanenty początkowe nie mogą wejść na ten nowy rachunek wyników dlatego, że z bilansu otwarcia przeszły już na konta (zapasowe) wyrobów lub towarów handlowych, a remanenty końcowe dlatego, że z kont zapasowych przeszły na bilans zamknięcia. Na ten nowy rachunek wyników nie wejdzie tedy żadna z tych pozycyj, które na pierwszy (statystyczny) rachunek wyników weszły drogą statystyczną lub drogą sztucznego kontowania. Przytoczony wyżej przepis Instrukcji, że „koszt produkcji przechodzi jako wartość wytworzonych wyrobów na konta klasy 8“ i że „konta klasy 8 służą do przeksięgowywania rozchodu tych wyrobów przy sprzedaży“ na klasę 9, nie tylko reguluje funkcje kont klasy 8 i 9, lecz przesądza stanowczo, jaka ma być treść i funkcje rachunku wyników.

W ten sposób powstaje nowy, drugi rachunek wyników, różniący się istotnie od pierwszego (urzędowego) pod następującymi względami:

1) Zawiera on same pozycje wynikowe tj. koszty ogólne, straty i zyski bez żadnych remanentów, cen sprzedaży, kosztów fabrykacji i kosztów nabycia towarów, jest on zatem prawdziwym rachunkiem wyników, a nie mieszanym wykazem różnorodnych pozycyj wynikowych i majątkowych;

2) Wszystkie jego pozycje pochodzą z kont księgi głównej i dostają się na jego strony drogą normalnego, prawidłowego kontowania według zasad rachunkowości kupieckiej a nie drogą statystyczną lub drogą sztucznego kontowania;

3) Wskutek tego ten nowy rachunek wyników jest pełnowartościowym i prawidłowym kontem księgi głównej, podczas gdy pierwszy jest tylko wykazem statystycznym, nie związanym organicznie z księgą główną.

Dla odróżnienia od pierwszego (statystycznego) rachunku wyników należy określić ten nowy i prawidłowy jako księgowy rachunek wyników albo jeszcze prościej jako **konto wyników**, ażeby w systemie Jednolitego Planu Kont były same „konta“ bez żadnego „rachunku“. Pełna treść tego nowego, księgowego rachunku wyników czyli konta wyników w przedsiębiorstwie przemysłowym, produkującym 3 artykuły A, B i C oraz prowadzącym obroty towarami handlowymi będzie przedstawiała się w następujący sposób:

Księgowy rachunek wyników (konto wyników)

1. Koszty administracji	1. Zysk ze sprzedaży wyrobów A
2. Koszty sprzedaży	2. Zysk ze sprzedaży wyrobów C
3. Koszty kredytów	3. Zysk z wykonanych robót
4. Podatki państwowe i komunalne	4. Zysk ze sprzedaży towarów handl.
5. Odpisy amortyzacyjne	5. Inne zyski
6. Strata ze sprzedaży wyrobów B	6. Strata bilansowa
7. Różnice kursowe	
8. Inne straty	
9. Zysk bilansowy	

Układ tego księgowego rachunku wyników można dostosować do wzoru urzędowego (statystycznego) przez podział na koszty, straty i zyski operacyjne i neutralne oraz nadzwyczajne według wymagań Jednolitego Planu Kont.

IV. Rachunek wyników według prawa handlowego

Oba wymienione rachunki wyników (statystyczny i księgowy) pochodzą z jednego źródła, jeden z urzędowego wzoru, drugi z wyraźnych przepisów Instrukcji. Ażeby dojść do ustalenia, który z nich ma być stosowany w praktyce, należy sięgnąć do prawa handlowego. Przepisy regulujące tę sprawę znajdują się w rozporządzeniu bilansowym z 20 kwietnia 1934 (§ 3) oraz w art. 54 kodeksu handlowego z 27 czerwca 1934. Pierwsze rozporządzenie nakazuje w rachunku strat i zysków, któremu rachunek wyników ma odpowiadać, wymienić po stronie strat w oddzielnych pozycjach koszty administracji ogólnej, koszty fabrykacji, koszty sprzedaży, koszty kredytów, podatki państwowe i komunalne, różnice kursowe i odpisy amortyzacyjne. Ten przepis ogranicza się więc do regulowania strony strat, pomija zaś stronę zysków. Drugie źródło prawa, art. 54 kodeksu handlowego, reguluje tę sprawę ogólnie, naka-

zując kupcom prowadzenie ksiąg handlowych według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej. Otóż według tych zasad mają być wykazane na rachunku strat i zysków tylko koszty ogólne, straty i zyski. Ponieważ zaś koszty fabrykacji nie mają charakteru kosztów ogólnych tak samo jak koszty nabycia towarów handlowych, przeto nie mogą one być umieszczone na rachunku strat i zysków względnie na rachunku wyników, chociaż rozporządzenie bilansowe z r. 1934 wymienia je wyraźnie między pozycjami tego rachunku. W myśl powszechnej zasady prawnej „lex posterior derogat priori" przepisy rozporządzenia bilansowego jako wcześniejsze zostały uchylone przez kodeks handlowy jako prawo późniejsze, o ile okazały się z nim sprzeczne. Obowiązuje więc taka treść rachunku wyników (strat i zysków) jakiej wymagają zasady prawidłowej rachunkowości kupieckiej. Dlatego należy pominąć w nim koszty fabrykacji, tak samo jak wszelkie remanenty początkowe i końcowe, ceny sprzedaży i koszty własne sprzedanych wyrobów i towarów handlowych. Są to wszystko pozycje, nadające się do statystycznego wykazu wyników, ale nie do księgowego konta wyników, bo nie mają charakteru kosztów ogólnych, strat ani zysków. Zamknięcia rachunków osób prawnych, ogłaszane w „Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Skarbu" od r. 1934, a zawierające pod nazwą „Rachunek strat i zysków" koszty fabrykacji, remanenty początkowe i końcowe wyrobów i towarów, koszty własne i ceny sprzedaży wyrobów i towarów przedstawiają w rzeczywistości statystyczne wykazy wyników w najszerszym znaczeniu tego wyrazu a nie księgowe konta strat i zysków według wymagań rachunkowości kupieckiej.

Błąd ten, który wypłynął z wykazania kosztów fabrykacji na koncie strat i zysków, nie był nowością w r. 1934. Spotykamy go już w niemieckiej literaturze przedmiotu, między innymi u Schmalenbacha („Dynamische Bilanzlehre", 5. wydanie 1931 ,str. 69): „Na stronie Winien konta strat i zysków znajdują się robocizna (Löhne), pensje (Gehälter) i zużycie materiałów dla bieżącego ruchu". Prawdopodobnie był ten błąd i w poprzednich wydaniach. Jest on u Schmalenbacha tym dziwniejszy, że ten był sam twórcą niemieckiego planu ramowego, w którym mieszczą się klasy kontowe 4—9, czyli konta kosztów partykularnych, konta wyrobów, sprzedaży i zamknięcia jako integralne części składowe systemu kontowego. Z klasy 4 nie mogą koszty partykularne dostać się od razu na konto strat i zysków tj. do klasy 9, bo musiałyby przeskoczyć klasy pośrednie (5—8), a te nie są przeznaczone do przeskoczenia, lecz do przejęcia owych pierwotnych surowych kosztów, do przegrupowania i przekazania ich niejako w stanie przerobionym dalej. Z tego przegrupowania mogły się dostać na konto strat i zysków tylko koszty administracji i koszty zbytu. Natomiast koszty fabrykacji mogły wejść tylko na konto bilansu w postaci wyrobów. Rzecz nie została przez autora należycie przemyślana a z istnienia planu ramowego i jego kont nie zostały wyciągnięte wszystkie konieczne konsekwencje.

Ostateczny wniosek z tych wywodów jest tedy następujący: Wzór rachunku wyników, dodany do instrukcji Jednolitego Planu Kont, nie odpowiada wymaganiom prawa handlowego. Natomiast odpowiada im w zupełności drugi rachunek wyników, ułożony według przepisów samej Instrukcji o kontowaniu w klasach 7, 8, 9 i wyrastający organicznie z różnych kont wynikowych księgi głównej.

V. Rachunek wyników a koszty specjalne.

Podana wyżej treść drugiego rachunku wyników różni się od treści urzędowego rachunku wyników także brakiem kosztów specjalnych. W przedsiębiorstwie przemysłowym rozróżniamy 3 rodzaje kosztów specjalnych: 1) koszty zakupna, 2) koszty fabrykacji, 3) koszty sprzedaży. Instrukcja traktuje ich kontowanie niejednolicie. Specjalne koszty fabrykacji i specjalne koszty sprzedaży umieszcza w osobnych pozycjach po stronie Winien rachunku wyników, natomiast specjalne koszty zakupna pomija w tym rachunku i trzeba przyjąć, że traktuje je jako część składową kosztów nabycia towarów. Instrukcja szczególniej wyróżnia specjalne koszty sprzedaży, bo urządza dla nich osobne konto obowiązkowe w klasie 7, a jego saldo przenosi na rachunek wyników jako osobną, samoistną pozycję, żądając jeszcze jej specyfikacji. Zachodzi więc pytanie, czy to wyróżniające traktowanie specjalnych kosztów sprzedaży jest rzeczowo uzasadnione. Nasuwa się ono dlatego, że konto wyników (strat i zysków) ma według powszechnie przyjętej zasady wykazywać tylko koszty ogólne, straty i zyski a więc powinno pominąć wszelkie koszty specjalne jako pozbawione charakteru ogólnego. Specjalne koszty zakupna jak: opakowanie, załadowanie, ubezpieczenie towaru, cło, transport i konwojowanie, prowizje pośredników, manko ilościowe, odbiór, zwózka itp. obciążają cenę towaru czy materiału, a nie konto strat i zysków, są bowiem związane z nabyciem towarów lub materiałów. Otóż specjalne koszty sprzedaży, wyliczone w klasie 4, jak:

494 opakowanie wysyłkowe
495 przewozy wysyłkowe
496 prowizje od sprzedaży
497 podatek obrotowy
498 podatki konsumcyjne

i wszelkie inne nie wymienione są tak samo związane ze sprzedażą jak specjalne koszty zakupna są związane z zakupnem. Różnica między jedną a drugą kategorią kosztów polega tylko na tym, że koszty zakupna podwyższają cenę zakupna i razem z nią stanowią cenę nabycia

towaru, a koszty sprzedaży pomniejszają cenę sprzedaży i muszą być od niej odjęte. Taka czysto formalna różnica nie usprawiedliwia różnego kontowania jednych kosztów i drugich. Jak specjalne koszty zakupna nie idą na osobne zbiorowe konto, którego saldo przechodziłoby na konto strat i zysków, lecz obciążają konta dotyczących materiałów i towarów handlowych, tak specjalne koszty sprzedaży nie powinny iść na zbiorowe konto specjalnych kosztów sprzedaży a z niego na konto strat i zysków, lecz na konta sprzedaży dotyczących wyrobów czy towarów handlowych.

Na ideę innego kontowania specjalnych kosztów sprzedaży niż kosztów zakupna mógł naprowadzić dopiero podział dawnego jednolitego konta towarów na dwa osobne konta zakupna i sprzedaży. Przedtem uważano za rzecz naturalną, że wszystkie koszty dotyczące towarów a więc tak koszty zakupna jak i koszty sprzedaży obciążały konto towarów i dlatego ani jedne ani drugie nie dostawały się na konto strat i zysków. Jednakże rozdzielenie jednolitego konta towarów na dwa konta (zakupna i sprzedaży) nie zmieniło charakteru kosztów sprzedaży i nie usprawiedliwia skierowania ich na konto strat i zysków. Dlatego nie jest usprawiedliwione tworzenie zbiorowego konta specjalnych kosztów sprzedaży w klasie 7 i przenoszenie jego salda na konto strat i zysków czy na rachunek wyników.

Kontowanie specjalnych kosztów sprzedaży na straty na równi z kosztami ogólnymi ma jeszcze dalsze skutki natury praktycznej. Gdyby wszystkie wyroby własne i towary handlowe były obciążone specjalnymi kosztami sprzedaży w równej mierze, to dla obliczenia wyniku byłoby obojętne, czy obciąży się nimi poszczególne konta sprzedaży, czy konto strat i zysków łączną ich sumą. Ale rzecz ma się inaczej. Poszczególne towary i wyroby czy ich grupy gatunkowe są obciążane specjalnymi kosztami w nierównej mierze. Jedne towary podlegają podatkom konsumcyjnym, inne nie, jedne podlegają wyższym stawkom podatku obrotowego, inne niższym; przy jednych powstają koszty opakowania wysyłkowego lub przewozów wysyłkowych, przy innych nie, jedne są sprzedawane przy pomocy pośredników za prowizją, inne bezpośrednio odbiorcom a więc bez prowizji. Jeżeli ewidencja kontowa nie uwzględni tych różnic, przenosząc wszystkie koszty sprzedaży na konto strat i zysków, a chce wykazać wyniki sprzedaży każdego gatunku, to te wyniki wypadną błędnie. Następujący przykład wyjaśni to zjawisko. Przedsiębiorstwo sprzedaje swe wyroby przy pomocy pośredników za prowizją 5%, ale nie obciąża nią konta sprzedaży lecz konto specjalnych kosztów sprzedaży (klasa 7), którego saldo przechodzi na konto strat i zysków. Konto sprzedaży nie obciążone prowizją wykaże więc wynik korzystniejszy w tym dziale niż był w rzeczywistości.

Konto sprzedaży nie obciążone prowizją

koszt fabrykacji lub nabycia . . .	7500	ceny sprzedaży	10.000
zysk	2500		
	10.000		10.000

Konto sprzedaży obciążone prowizją

koszt fabrykacji lub nabycia . . .	7.500	ceny sprzedaży	10.000
prowizja 5%	500		
zysk	2.000		
	10.000		10.000

Wynik konta obciążonego prowizją wynosi tylko 2000 a nie 2500; konto nie obciążone wywołuje więc pozory i złudzenie wyższej rentowności tego działu sprzedaży. Podobnie będzie przy towarach, podlegających podatkom konsumcyjnym lub obciążonym wyższymi kosztami opakowania lub wysyłki niż inne. Prawdziwa rentowność okaże się dopiero po odliczeniu obciążeń kosztami specjalnymi, związanymi ze sprzedażą. Może się więc łatwo zdarzyć, że jeden lub drugi towar po uwzględnieniu specjalnych kosztów sprzedaży z nim związanych okaże się deficytowym.

Przeciw kontowaniu specjalnych kosztów sprzedaży w klasie 7 i przenoszeniu ich przy zamknięciu na konto strat i zysków przemawiają tedy następujące okoliczności:

1) specjalny charakter tych kosztów i ich ścisły związek ze sprzedażą, co je predestynuje do umieszczenia na koncie sprzedaży;
2) ograniczenie konta strat i zysków do kosztów ogólnych, strat i zysków z wyłączeniem wszelkich kosztów specjalnych;
3) poprawne wykazanie wyniku poszczególnych działów sprzedaży, możliwe tylko przy kontowaniu specjalnych kosztów sprzedaży na kontach sprzedaży.

Te trzy względy przemawiają tak samo przeciw wprowadzaniu specjalnych kosztów fabrykacji na konto strat i zysków. Wszystkie koszty

fabrykacji, także niespecjalne są w swym ekonomicznym charakterze podobne do specjalnych kosztów nabycia towarów, co je wyklucza z konta strat i zysków.

VI. Statystyczny i księgowy rachunek wyników w przedsiębiorstwie handlowym.

Jednolity Plan Kont nie daje osobnych wzorów kont sprawozdawczych dla przedsiębiorstw handlowych, ale w swoich „Uwagach do rachunku wyników" na str. 41 podaje zmiany, jakie należy wprowadzić w urzędowym wzorze dla przedsiębiorstw przemysłowych, aby otrzymać wzór rachunku wyników dla przedsiębiorstw handlowych. Po wprowadzeniu tych zmian powstaje następujący

Rachunek wyników dla przedsiębiorstw handlowych

I. **Nakłady operacyjne**	I. **Dochody operacyjne**
1. Koszt własny sprzedanych towarów	1. Sprzedaż towarów
a) Remanent początkowy towarów	2. Inne dochody
b) Zakupy towarów	II. **Dochody finansowe**
c) Remanent końcowy	III. **Dochody i zyski pozaoperacyjne i nadzwyczajne**
2. Ogólne koszty administracji	IV. **Strata bilansowa**
3. Ogólne koszty sprzedaży	
4. Specjalne koszty sprzedaży	
II. **Nakłady finansowe**	
III. **Nakłady i straty pozaoperacyjne i nadzwyczajne**	
IV. **Zysk bilansowy**	

Ten rachunek wyników jest tak samo wykazem statystycznym jak rachunek wyników przedsiębiorstwa przemysłowego. Natomiast księgowy rachunek wyników miałby następujący układ i treść:

Księgowy rachunek wyników (konto wyników)

Ogólne koszty administracji	Zyski ze sprzedaży towarów A
Ogólne koszty sprzedaży	Inne zyski
Koszty finansowe	Dochody finansowe
Amortyzacje	Strata bilansowa
Straty ze sprzedaży towarów B	
Inne straty	
Zysk bilansowy	

VII. Zastosowanie obu form rachunku wyników przy zamknięciu rachunków

W myśl poprzedzających wywodów należy rozróżniać dwie formy rachunku wyników w każdym przedsiębiorstwie handlowym i przemysłowym, postępując według układu Jednolitego Planu Kont oraz jego Instrukcji:

1) **statystyczny rachunek wyników** według wzoru na str. 44/45 urzędowego wydania;

2) **księgowy rachunek wyników** dla którego nie ma wprawdzie urzędowego wzoru, ale który wyrasta organicznie z przepisów Instrukcji o kontowaniu w klasach 7, 8, 9 i jest zgodny z przepisami prawa handlowego oraz zasadami rachunkowości kupieckiej. Jest on prawidłowym kontem księgi głównej, niezbędnym do jej zamknięcia i przynależnym do systemu kontowego w każdym przedsiębiorstwie handlowym i przemysłowym.

Statystyczny rachunek wyników nie jest kontem księgi głównej, nie jest organicznie związany z jej kontami i nie nadaje się wcale do jej zamknięcia. Jest on rodzajem **sprawozdania gospodarczo-finansowego** z działalności przedsiębiorstwa w ubiegłym okresie rachunkowym i przedstawia wyniki tej działalności, pojęte w pospolitym znaczeniu tego wyrazu, Wykazuje on remanenty początkowe i końcowe produktów i towarów handlowych, koszty nowej produkcji i nowe zakupna towarów, sumy dokonanych sprzedaży, wykazuje także koszty administracji i sprzedaży, dochody i straty neutralne i nadzwyczajne oraz ogólny wynik bilansowy, ale nie daje obrazu wyników w poszczególnych działach fabrykacji i obrotów handlowych, na czym każdemu przedsiębiorstwu musi zależeć, aby wyprowadzić z tego odpowiednie wnioski i ewentualnie przeprowadzić odpowiednie reformy w działach deficytowych lub mało rentownych. Z przytoczonych wyżej powodów nie zdoła on zastąpić księgowego konta wyników.

JAN DZIĘGIELEWSKI (Warszawa)

Współczynnik szybkości obrotu

Polskie wydawnictwa powojenne poruszają zagadnienie współczynnika szybkości obrotu w dwu aspektach. Książka L. Koźmińskiego „Ceny jednolite w handlu detalicznym", w rozdz. 5, zatytułowanym „Organizacja zakupu" omawia znaczenie współczynnika szybkości obrotu jako miernika celowości zakupów, praca K. Niemskiego: „Teoria i technika księgowości przedsiębiorstw", w rozdziale p. t. „Kalkulacja czy rachunkowość kosztu własnego i ceny sprzedażnej" podaje sposób technicznego rozliczenia narzutu kosztów w zależności od współczynnika szybkości obrotów.

Wzmianki o współczynniku obrotu w dwu cytowanych wyżej pracach, jakkolwiek o dużej wartości zarówno dla teoretyków jak i praktyków, nie wyczerpują tego zagadnienia. Nie aspiruje do tego również i niniejszy artykuł. Niemniej duże znaczenie, jakie posiada współczynnik szybkości obrotów dla gospodarki planowej, jak również małe spopularyzowanie tego problematu, stały się asumptem do poruszenia tutaj w formie skondensowanej charakterystycznych momentów tkwiących w tym zagadnieniu.

Współczynnikiem szybkości obrotu albo przelotności nazywa się liczbę wskazującą ile razy w ciągu danego okresu obrachunkowego, zazwyczaj roku, przedsiębiorstwo dokona obrotu danym towarem. Można by to określić również w ten sposób, że współczynnik przelotności oznacza, ile razy w ciągu roku zostanie sprzedany przeciętny zapas magazynowy w danym towarze.

Pierwszym warunkiem wyznaczenia współczynnika przelotności jest oznaczenie przeciętnego zapasu magazynu. Są różne sposoby wyznaczania tego zapasu. Można go określać ilościowo lub wartościowo. Jeśli wycena jest wartościowa, to mogą występować znów dwie alternatywy. Średni bowiem zapas może być wyznaczony w cenach zakupu, bądź w cenach sprzedaży. Stosowany obecnie w państwowych przedsiębiorstwach dystrybucyjnych sposób wyceny (w inwentarzu i na rachunku zakupu towaru) według cen sprzedaży ułatwia w znacznym stopniu obliczenie przeciętnego zaopatrzenia magazynu.

Najmniej dokładnym wyznaczeniem średniego zapasu jest określanie go przez średnią arytmetyczną sum bilansu początkowego i końcowego danego okresu obrachunkowego, jako, że sumy te nie są zazwyczaj typowe, w sensie przeciętnych zapasów.

Dość dokładny sposób wyliczenia przeciętnego zapasu polega na zsumowaniu remanentu początkowego i remanentów na ultimo 12 miesięcy i podzieleniu otrzymanej sumy przez 13. Przy wyliczeniu przeciętnej z 13 obserwacji otrzymanie właściwego średniego zapasu jest bardziej prawdopodobne niż w poprzednim wypadku, przy obliczaniu przeciętnej z dwu wielkości.

Mogą być jeszcze inne sposoby wyznaczenia średniego zapasu, a to w zależności od indywidualnych cech i możliwości poszczególnych przedsiębiorstw.

Przy określonym obrocie za dany czas i wyliczonym przeciętnym zapasie, łatwo znaleźć współczynnik szybkości obrotu dla danego gatunku, dzieląc obrót przez przeciętny zapas. Rzecz oczywista, że zarówno zapas jak i obrót musi być wyrażony w jednakowym mianie, tj. bądź w ilości, bądź w cenie nabycia czy też w cenie sprzedaży.

Opierając na współczynnikach szybkości obrotu można scharakteryzować szereg momentów bardzo istotnych dla gospodarki danego przedsiębiorstwa.

Jednym z takich momentów jest wyznaczanie wysokości zysku w zależności od współczynnika szybkości obrotu. Gdy jakiś gatunek towaru posiada wysoki współczynnik przelotności wówczas występują tendencje do wyznaczenia niskiej stopy zysku, gdyż częsty obrót przy minimalnej rentowności da ten sam efekt, co wyższa stopa dla asortymentu, którego współczynnik obrotu jest mniejszy.

Współczynnik szybkości obrotu w ramach gospodarki planowej ma kluczowe znaczenie przy określaniu cyklu obrotowego a więc dla normatywów środków obrotowych, podając przeciętny czas związania pieniądza z obrotem. Im wyższy będzie współczynnik szybkości obrotu, tym przedsiębiorstwo ma dogodniejszą pozycję dla samofinansowania. Jeśli przykładowo przyjąć, że przedsiębiorstwo posiada współczynnik szybkości obrotu w ramach roku = 300, to prosty stąd wniosek, że wysprzedaje ono bez mała codziennie cały swój magazyn, tak że moment wejścia pieniądza do obrotu i jego wyjścia z obrotu pokrywają się z sobą, a przedsiębiorstwo nie powinno mieć trudności z finansowaniem.

Zaobserwowany współczynnik szybkości obrotu może być z kolei podstawą do oznaczenia właściwych zapasów magazynowych. Z jednej strony nie dopuszcza on do przeładowania magazynu i w ten sposób chroni przedsiębiorstwo przed zbędnymi kosztami, z drugiej zaś strony zapewnia przedsiębiorstwu niezbędne minimum zapasu, aby mogło ono uniknąć kosz-

tów i strat powstających wskutek przestojów, spowodowanych brakiem surowca*) lub niemożności dokonywania obrotów**).

Jeśli przedsiębiorstwo zna współczynnik szybkości obrotu dla danego asortymentu towaru, wówczas wie, kiedy się skończy zapas danego asortymentu, a znając również czas potrzebny na wykonanie zamówienia, może prowadzić gospodarkę w ramach optymalnych zapasów magazynowych.

Współczynnik szybkości obrotu ma bardzo istotne znaczenie dla przeprowadzenia ścisłej kalkulacji. Występuje to wtedy, gdy przedsiębiorstwo wprowadza narzuty procentowe stałych kosztów ogólnych dla wielu gatunków towaru. Z ogólnej puli kosztów należy przydzielić odpowiednią sumę na każdy asortyment towarów w zależności od wielkości obrotów danego asortymentu, jak również od jego współczynnika przelotności. Jest jasne, że im dany asortyment będzie miał większy współczynnik szybkości obrotu, tym mniejszy procentowo wypadnie nań narzut kosztów. Wypowiadając zawartą w ostatnich zdaniach myśl w formie pewnego prawidła, można stwierdzić, że narzuty kosztów w przedsiębiorstwie są wprost proporcjonalne do wysokości ich obrotów i odwrotnie proporcjonalne do ich współczynnika przelotności.

Wydaje się, że dla naświetlenia poruszonej ostatnio roli przypisywanej współczynnikowi szybkości obrotu jako podstawie narzutów kosztów stałych najwłaściwiej będzie przytoczyć przykład.

Załóżmy, że w pewnym przedsiębiorstwie w okresie obrachunkowym koszty stałe wyniosły 120 jednostek. W tym samym czasie obroty wyniosły:

400 jednostek	dla towaru A;	przelotność	4
600 „	„ „ B;	„	12
900 „	„ „ C;	„	30

Narzuty kosztów zostaną najpierw wyliczone przy pomocy wzoru (K. Niemski, op. cit., str. 265):

$$K_1 = \frac{K_0 \cdot 100}{\left(A \cdot \frac{S_1}{S_1}\right) + \left(B \cdot \frac{S_1}{S_2}\right) + \left(C \cdot \frac{S_1}{S_3}\right)}$$

W powyższym wzorze symbole oznaczają:

K_1 — narzut dla A
K_0 — suma stałych kosztów ogólnych
S_1 — szybkość obrotu dla A
S_2 — „ „ „ B
S_3 — „ „ „ C

Podstawiając zatem wartości liczbowe, otrzymamy narzut **dla gatunku A:**

$$K_1 = \frac{120 \times 100}{400 \cdot \frac{4}{4} + 600 \cdot \frac{4}{12} + 900 \cdot \frac{4}{30}}$$

$$K_1 = \frac{12000}{400 + 200 + 120} = \frac{12000}{720} = 16{,}66\%$$

Narzut dla gatunku B wyraża się wzorem

$$K_2 = K_1 \cdot \frac{S_1}{S_2} = 16{,}66 \cdot \frac{4}{12} = 5{,}55\%$$

Narzut dla gatunku C:

$$K_3 = K_1 \cdot \frac{S_1}{S_3} = 16{,}66 \cdot \frac{4}{30} = 2{,}22\%$$

Wydaje się, że wzory są tylko wówczas przekonywujące i zrozumiałe, kiedy są wyprowadzone. Przyjmowanie ich w formie gotowej nie wzbudza zaufania i chęci korzystania z nich.

Może więc słuszniejsze będzie polecić drugi sposób znajdowania narzutu kosztów stałych dla poszczególnych gatunków towarów — sposób oparty na prostym rozumowaniu.

Gdyby współczynniki szybkości obrotu dla B i C były takie jak dla A, wówczas koszty stałe rozłożyłyby się tylko w zależności od wysokości obrotów, które by wynosiły:

dla A	—	400
dla B	$\frac{600 \cdot 4}{12}$ —	200
dla C	$\frac{900 \cdot 4}{30}$ —	120
	razem	720

Przy jednakowej dla wszystkich asortymentów szybkości obrotu — równej obrotowi towaru A — suma obrotów równałaby się 720 jednostek, co w stosunku do kosztów stałych wyniesie:

$$\frac{120 \,.\, 100}{720} = 16{,}66\%$$

i stanowi narzut dla gatunku A.

Ponieważ zgodnie z wyżej podaną tezą narzuty kosztów pozostają w stosunku odwrotnie proporcjonalnym do współczynników szybkości obrotów poszczególnych gatunków towarów, to narzut dla B wyniesie:

$$\frac{16{,}66 \cdot 4}{12} = 5{,}55\%,$$

a narzut dla C

$$\frac{16{,}66 \cdot 4}{30} = 2{,}22\%,$$

Chcąc sprawdzić prawidłowość otrzymanych narzutów, należy dokonać obliczenia:

gatunek A —	16,66%	od 400	—	66,64
„ B —	5,55%	„ 600	—	33,30
„ C —	2,22%	„ 900	—	19,98
				119,92

Otrzymana suma, jakkolwiek matematycznie nierówna globalnej sumie kosztów stałych, może być jednak uważana za sprawdzian właściwego wykonania obliczeń.

*) przedsiębiorstwo przemysłowe
**) przedsiębiorstwo dystrybucyjne

JÓZEF GAJDA (Kraków)

Kontrola towarowa w sklepach spółdzielczych

Uwagi ogólne

W roku bieżącym przy okazji oparcia rachunkowości wszystkich spółdzielni na jednolitym planie kont, centrale spółdzielcze wprowadziły również zmiany w sposobie księgowego ujmowania rozliczeń detalicznych obrotów towarowych.

W szczególności zmiany w księgowaniu tych obrotów wprowadziły: Centrala Rolnicza Spółdzielni „Samopomoc Chłopska" i Centrala Spółdzielni Spożywców „Społem".

Niezależnie od różnic i zmian w zaleconych spółdzielniom sposobach księgowań, kontrola obrotów towarowych w sklepach, a ściślej mówiąc rozliczenie odpowiedzialnego kierownika sklepu z otrzymanych do sprzedaży towarów, prowadzone jest według wartości sprzedażnej. Znaczy to, że sklepowy traktuje powierzone mu do sprzedaży towary jak otrzymaną kwotę pieniężną, z której musi się każdocześnie wyliczyć z uwzględnieniem udokumentowanych zniżek czy zwyżek cen, odpisów towarów zniszczonych itp.

Ten ogólnie prawie przyjęty sposób kontroli sklepów spółdzielczych, znany pod nazwą kontroli wartościowej, jest nadal utrzymany.

W niniejszym artykule zamierzam omówić krytycznie sposób księgowania operacji sklepowych, zastosowany obecnie w Gminnych Spółdzielniach „Samopomoc Chłopska". Równocześnie też chcę wykazać, że przy tym samym nakładzie pracy w księgowości i dziale handlowym (który zresztą jest zbyt uciążliwy jak na gminne spółdzielnie), można by z księgowości uzyskać lepsze dane informacyjne, niż daje to obecnie zastosowane rozwiązanie. Zamierzam również podać uwagi, które — zdaniem moim — mogą przyczynić się do ulepszenia rozwiązania, przyjętego w spółdzielniach spożywców.

Księgowania w Spółdzielniach „Samopomoc Chłopska".

Sposób księgowania obrotów sklepowych zaleciła swym spółdzielniom Centrala Rolnicza instrukcją do jednolitego planu kont, obowiązującą od 1. 1. 1949 r.

Istota tego sposobu księgowania polega na tym, że kontrolę wartościową towarów w sklepie prowadzi się na ewidencyjnych kontach pozabilansowych (podobnie jak rozliczenia obrotów komisowych).

Przebieg księgowania podamy na przykładzie:

1) Spółdzielnia zakupiła 10.000 kg mąki pszennej za zł 200.000,

2), 3) Sklep nr 1 pobrał z magazynu 5.000 kg mąki o wartości zakupu zł 100.000, a wartości sprzedażnej zł 120.000;

4), 5) Utarg dzienny w sklepie nr 1 według raportu wynosi zł 30.000. Uznanie sklepu nr 1 na koncie ewidencyjnym za wpłatę gotówki z utargu dziennego: zł 30.000.

6) Zwyżki cen w sklepie nr 1 — zł 1.000.

7), 8), 9), Sklep nr 1 przesłał do sklepu nr 2 różne towary (obrót wewnętrzny) wartości zakupu zł 20.000, — wartość sprzedażna zł 24.000.

Pozycje tego przykładu księgowane będą następująco:

3660 — Towary magaz.

(1) 200.000,—	100.000,— (2)

3671 — Towary w sklepie nr 2

(7) 20.000,—	

1 — Konta finansowe

(4) 30.000,—	200.000,— (1)

1970 — Równoważniki wartości towarów w sklepie nr 1

(5) 30.000,—	120.000,— (3)
(8) 24.000,—	1.000,— (6)

3670 — Towary — sklep nr 1

(2) 100.000,—	20.000,— (7)

9670 — Sprzedaż towarów — sklep nr 1

	30.000,— (4)

1960 — Wartość sprzedażna towarów w sklepie nr 1

(3) 120.000,—	30.000,— (5)
(6) 1.000,—	24.000,— (8)

1961 — Wartość sprzedażna towarów w sklepie nr 2

(9) 24.000,—	

1971 — Równoważniki wartości towarów w sklepie nr 2

	24.000,— (9)

W pierwszym rzędzie na podkreślenie zasługuje fakt, że towary w magazynie kontrolowane są ilościowo oraz że **przesyłki towarów z magazynu do sklepów oraz między sklepami są obliczane i po cenie zakupu i po cenie sprzedaży.**

Patrząc na powyższy przykład zauważamy, że operacje dotyczące tego samego sklepu ujęte są aż na 4 kontach oraz że konta pozabilansowe 1960 i 1970 są do siebie aż nazbyt podobne.

Nie naruszając zasad powyższego sposobu księgowania dla uzyskania przejrzystości w operacjach, dotyczących tego samego sklepu — w oparciu o dotychczasową praktykę — uznać trzeba za celowe połączenie na jednej karcie kontowej trzech kont, dotyczących tego samego sklepu, tj. kont 3670, 9670 i 1960, czyli zakupu, sprzedaży i rozliczenia sklepu.

Na kartę taką będzie się nadawać każda 3-kolumnowa karta kontowa wykorzystana, jak na przykładzie (karta sklepu nr 1):

KARTA SKLEPU NR 1

Wzór nr 1.

Treść	Konto przeciwstawne	1960 Wartość sprzedażna towarów w sklepie		3670 Towary — zakup		9670 Towary — sprzedaż	
2. Przesyłka towarów z magazynu	142			100.000			
3. Przyjęcie przez sklep	1970	120.000					
4. Utarg sklepu	100						30.000
5. Księgowanie ewiden. .	1970		30.000				
6. Zwyżka cen	1970	1.000					
7. Przesyłka do sklepu nr 2	3671				20.000		
8. Księgowanie ewiden. .	1970		24.000				

Uzyskana dzięki takiemu rozwiązaniu przejrzystość w ujęciu obrotów sklepowych jest widoczna. Dalsza sprawa to bliźniacze podobieństwo księgowań na ewidencyjnych kontach pozabilansowych, tę jednak sprawę odłożymy na razie na później.

Księgowanie w spółdzielniach spożywców.

W nowo zaleconym spółdzielniom spożywców sposobie Centrala „Społem" nawiązała do księgowań, stosowanych przez kilkanaście lat w małopolskich Składnicach Kółek Rolniczych (1), a dokładniej jeszcze do sposobów używanych w spółdzielniach ukraińskich.

Istota obecnie zaleconego sposobu księgowania w spółdzielniach spożywców polega na prowadzeniu obok konta „Towary — zakup" konta „Towary w magazynie" i konta „„Marża kalkulacyjna". Konto „Towary w magazynie" obciąża się wartością sprzedażną towarów zakupionych, uznając równocześnie konto zakupu towarów sumą zakupu, konto zaś marży kalkulacyjnej sumą marży. Z magazynu do sklepu przesyła się towary uznając magazyn i obciążając sklep ich wartością sprzedażną (2). Dla jasności omówień podajemy znany nam przykład:

1) 2) Zakupiono 10.000 kg mąki pszennej za zł 200.000,— — wartość sprzedażna mąki wynosi zł 240.000,—;

3) Przesyłamy 5.000 kg powyższej mąki o wartości sprzedażnej 120.000,— z magazynu do sklepu nr 1;

4) Utarg dzienny sklepu nr 1 wynosi zł 30.000,—;

5) Przeprowadzono w sklepie nr 1 zwyżkę cen w sklepie na zł 1.000,—;

6) Sklep nr 1 przesyła do sklepu nr 2 różne towary o wartości sprzedażnej zł 24.000,—.

360 — Towary — zakup

(1) 200.000,—	200.000,— (2)

3620 — Towary w sklepie nr 1

(3) 120.000,— (5) 1.000,—	24.000,— (6)

9620 — Sprzedaż towarów ze sklepu nr 1

	30.000,— (4)

3621 — Towary w sklepie nr 2

(6) 24.000,—	

361 — Towary w magazynie

(2) 240.000,—	120.000,— (3)

1 — Konta finansowe

(4) 30.000,—	200.000,— (1)

363 — Marża zarobkowa

	40.000,— (2) 1.000,— (5)

Dla księgowania obrotów na szczegółowych kontach towarowych wydało „Społem" specjalne karty następującego wzoru:

1) Patrz: Dębski i Zając: „Podręcznik rachunkowości składni K. R.", Kraków 1922 r.

2) Całokształt tego sposobu księgowania przedstawił jasno i wyczerpująco B. Mielczarek w książeczce „Księgowanie obrotu towarowego w spółdzielniach spożywców", wyd. „Społem" Warszawa, 1948 r. Warto podkreślić, że odmiennie od dotychczasowych omówień tego księgowania, wymieniony autor konsekwentnie postawił kontrolę towarową obrotów magazynowych na kartotece ilościowo-wartościowej. Patrz również artykuł: B. Mielczarek „Reorganizacja księgowości w spółdzielniach spożywców" czasop. „Rachunkowość — Podatki" nr 4/49.

Mąka pszenna 50%

TREŚĆ	Zakup Ilość kg	Zakup Cena zł	3610 Wartość zł		Sprzedaż Ilość kg	Sprzedaż Cena zł	9610 Wartość zł	
Z zakupu	10.000	24	240.000					
Do sklepu nr 1					5.000	24		120.000

Powyższe karty towarowe są kontami szczegółowymi dla konta 361 „Towary w magazynie". Przez te konta szczegółowe mają przejść wszystkie towary bez względu na to, czy faktycznie były w magazynie, czy też bez pośrednictwa magazynu oddane zostały do sklepu.

Jak z powyższego wynika konto główne „Towary-zakup" nie ma określonych subkont szczegółowych. Kontami szczegółowymi tego konta mogą być np. pewne grupy towarowe.

Wydaje mi się, że konsekwentne wprowadzenie omówionego powyżej sposobu księgowania wymaga również zmiany karty kontowej dla poszczególnych towarów. Forma tej karty powinna być następująca:

Wzór nr 2.

Treść	Ilość kg		3600 Zakup zł		3610 Towary w magazynie		9610 Sprzedaż zł	

Dla spółdzielni, w których nie występuje sprzedaż z magazynu, dogodna byłaby poniższa forma karty:

Wzór nr 2 a.

Mąka pszenna 50%

Treść	Ilość kg		Zakup zł		Towary w magazynie zł		Marża zł	%
1. Zakup	10.000		200.000					
2. Przejście przez magazyn				200.000	240.000		40.000	20
3. Do sklepu		5.000				120.000		
5. Zwyżka ceny mąki w skl.							1.000	

Projekty odmiennego księgowania.

Przy reorganizacji księgowości jednej ze spółdzielni wielosklepowych, w której brałem udział przed dwoma laty, przyjąłem mniej więcej następujące zasady:

a) obroty towarowe w magazynie kontrolowane są ilościowo,
b) obroty towarowe w dziale handlowym kontrolowane są ilościowo i wartościowo,
c) obroty towarowe w sklepach kontrolowane są wartościowo.

Rachunkowe ujęcie bieżących operacji rozpadało się na trzy stadia:

1) wpisanie ilości nabytego i wydanego towaru do księgi (kartoteki magazynowej),
2) wpisanie ilości i wartości nabycia (przy kupnie) oraz wartości sprzedażnej (przy sprzedaży i wydawaniu do sklepu) na kartotece prowadzonej w dziale handlowym dla poszczególnych towarów,
3) wpisanie wartości nabycia przy kupnie (suma faktury) oraz utargu przy sprzedaży towaru (z magazynu lub ze sklepów) w księgowości finansowej na koncie grupowym.

Przy przyjęciu zakupionego towaru do magazynu magazynier wypisuje pod kalką kwit „Magazyn przyjmie". Oryginał kwitu przesyła się do działu handlowego, gdzie zostaje on dołączony do faktury dostawcy towaru.

Na podstawie faktury uzgodnionej z dowodem przyjęcia towaru do magazynu dział handlowy wpisuje ilość i wartość towaru do kartoteki towarowej (na kartę szczegółową dla każdego rodzaju towaru).

Fakturę oddaje się następnie do księgowości celem zapisania na zbiorowym koncie „Kupno towarów" z ewentualnym podziałem na grupy towarowe.

Przy przesyłce towarów z magazynu do sklepu dział handlowy wypisuje zgodnie z dotychczasową praktyką — notę przesyłkową, obejmującą ilość i wartość sprzedażną towaru.

Podpisana przez sklepowego nota przesyłkowa stanowi podstawę do wpisania na kartotece działu handlowego ilości oraz w kolumnie: „Obroty wewnętrzne" — wartości sprzedażnej towaru wydanego do sklepu.

Wartością wydanego towaru obciąża się odpowiedniego sklepowego przez zapisanie sumy w kolumnie „Obciążenie" księgi sklepowej (na karcie kontowej sklepu).

Przesyłki towaru z magazynu do sklepu nie zapisuje się w księgowości finansowej (w tabelarycznym dzienniku — głównej). Nota przesyłkowa stanowi równocześnie dowód do zapisania rozchodu towarów w księdze (kartotece) magazynowej.

Sprzedaż towaru bezpośrednio z magazynu wpisuje się na podstawie zestawienia kwitów sprzedaży do kartoteki towarowej w dziale handlowym. To samo zestawienie stanowi podstawę do zapisania tej sprzedaży na zbiorowe konto „Sprzedaż towarów" w księgowości finansowej.

Raporty sprzedaży (utargu) poszczególnych sklepów wpisuje się do ksiąg sklepowych, a ponadto łącznie na zbiorowe konta sprzedaży towarów (na konto sprzedaży grupy towarowej, o ile spółdzielnia prowadzi sklepy branżowe).

Po zakończeniu księgowań z danego miesiąca celem wewnętrznego uzgodnienia ksiąg zapisy na kartotece magazynowej porównuje się z zapisami w kolumnach ilościowych kartoteki towarowej.

Zapisy w kolumnach obrotów wewnętrznych kartoteki towarowej porównuje się z obciążeniem sklepów. Wreszcie obroty w kolumnach „Sprzedaż towarów" na kartotekach towarowych w dziale handlowym porównuje się ze zbiorowym kontem sprzedaży w księgowości finansowej. Dla przeprowadzenia tego uzgodnienia ksiąg praktycznie jest posłużyć się księgą kontroli kont towarowych. Księga obejmuje symbol i nazwę towaru oraz takie kolumny wartościowe, jakie posiadają karty towarowe w dziale handlowym.

Analizując powyższy sposób księgowania należy przede wszystkim zwrócić uwagę na **przeniesienie kartoteki towarowej ilościowo-wartościowej z księgowości do działu handlowego.** Zastrzec się trzeba, że przeniesienie to nie zawsze jest możliwe i celowe. Z drugiej strony jednak wobec często występującej potrzeby prowadzenia kartoteki ilościowej przez dział handlowy (szczególnie przy złej łączności z magazynami) prowadzenie kontroli ilościowej w trzech miejscach (magazyn, dział handlowy i księgowość) można uznać za zbędne i rezygnacja z ilościowej kontroli księgowości wydaje się celowa.

Wprowadzając do księgowości zarówno kontrolę ilościowo-wartościową towarów magazynowych jak i kontrolę wartościową uzyskamy nowy dogodny sposób księgowania. Jeżeli jeszcze założymy - tak jak to czyni Centrala Rolnicza Spółdz. - że dowody przesyłkowe towarów z magazynu do sklepów i ze sklepu do sklepu, mają obejmować i wartość nabycia i wartość sprzedaży przesyłanych towarów, to dzięki temu założeniu będziemy mogli przy odpowiednim sposobie księgowania uzyskać nie tylko zysk brutto na sklepach, ale również informacje o zysku brutto na poszczególnych towarach.

Ostatnie uwagi objaśnię przy pomocy znanego nam już przykładu księgowania. Z tego przykładu zapisy na karcie towarowej mąki i na karcie sklepu nr 1 przedstawiać się będą jak w załączniku (wzór nr 3).

Wzór nr 3.

Mąka żytnia 70%

Treść	Ilość kg		Kupno zł		Obroty wewnętrzne zł		Sprzedaż zł	
Zakup	10.000		200.000					
Do sklepu Nr 1.		5.000		100 000		120.000		
Zwyżka cen						1.000		
Sprzedaż z magaz.								50.000

Sklep Nr 1.

Treść	Wartość sprzedażna towarów sklepowych zł		Kupno zł		Sprzedaż zł	
Mąka z magazynu	120.000		100.000			
Utarg sklepu						30.000
Zwyżka cen na mące	1.000					
Przesyłka do sklepu Nr 2.		24.000		20.000		

W ten sposób doszliśmy do wykorzystania bliźniaczych księgowań na koncie ewidencyjnym zwanym w Centrali Rolniczej „Równoważniki wartości towarów w sklepie".

Księgowania na tym koncie przy sposobie stosowanym w spółdzielniach rolniczych nie spełniają żadnej informacyjnej roli, lecz jedynie równoważą księgowanie na ciężar sklepu. Wprowadzając te zapisy nie na jedno konto dotyczące sklepu, ale do kolumn obrotów wewnętrznych poszczególnych towarów, pozostawiamy im rolę równoważnika zapisów na obciążenie sklepu; równocześnie dają one materiał do ustalenia rentowności na poszczególnych towarach, czy grupach towarowych.

Wnioski i uwagi końcowe.

1) Stosowany obecnie w spółdzielniach „Samopomoc Chłopska" sposób księgowania operacji sklepowych, wymagający wystawiania not przesyłkowych towarów z magazynu do sklepu i między sklepami, zarówno po cenie zakupu jak i po cenie sprzedażnej, jest przy praktycznym stosowaniu uciążliwy. Szczególnie zaś dotyczy to stosowania go właśnie w Gminnych Spółdzielniach „Samopomoc Chłopska".

2) Rezygnacja z podawania w notach przesyłkowych cen zakupu ułatwiłaby znacznie pracę księgowych. Brak wartości zakupu na notach przesyłkowych utrudni co prawda obliczenie zysku brutto (rentowności) poszczególnych sklepów. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że i przy obecnym nawet dobrze i ściśle prowadzonym księgowaniu brak jest danych do dokładnego ustalenia kosztów przewozu towaru do sklepów oraz kosztów ogólnych poszczególnego sklepu — obliczanie przesyłek towarowych po cenie zakupu nie jest specjalnie konieczne. Warto zauważyć, że tak właśnie postępują spółdzielnie spożywców, w których rentowność sklepów nie jest mniej ważna.

3) Zarówno przy obecnym sposobie księgowania, jak i przy uproszczonym księgowaniu (bez not przesyłkowych po cenie zakupu), lepszą przejrzystość (rentowność poszczególnych towarów) w księgowaniu można uzyskać przez zastosowanie odpowiednich kart na konta szczegółowe towarów i sklepów (wzór nr 1 i wzór nr 3).

4) W nowym sposobie księgowania obrotów sklepowych w spółdzielniach spożywców, bez zmian w ilości zapisów (w księgowości przebitkowej) przez zastosowanie odpowiednich kont towarowych (wzór nr 2), można uzyskać lepszą przejrzystość w księgowości i informacje o rentowności poszczególnych towarów.

5) W razie konieczności prowadzenia kontroli ilościowej towarów w dziale handlowym można zrezygnować z prowadzenia kontroli ilościowej w księgowości, wprowadzając natomiast w dziale handlowym kontrolę ilościową i wartościową.

TADEUSZ STUDNICKI (Kraków)

O kłopotach pewnego księgowego

W pewnej rafinerii pozostało na koniec okresu rachunkowego m. in. 100 kg oleju maszynowego własnej produkcji. Ponieważ jakość oleju nie odpowiadała wymaganiom rynku, zwartościowano go nieco poniżej kosztów w kwocie zł 10.000, przy czym w następnym okresie nie sprzedano go, lecz zużyto na cele wewnętrzne jak następuje:

20 kg na mieszankę
25 kg na konserwację urządzeń
50 kg dla taboru samochodowego, obsługującego dział sprzedaży i w końcu
5 kg zużyła kucharka stołówki na oliwienie maszynki do mięsa.

Kiedy księgowy przystąpił do zaksięgowania tego „wtórnego zużycia" napotkał na trudności, okazało się bowiem, że w obowiązującym „rachunku wyników" zużyty zapas należy wykazać w pozycji I, 1a „Remanent początkowy wyrobów gotowych i półgotowych oraz robót w toku", co już z natury rzeczy wykluczało możliwość powtórnego wykazania go w kosztach wytwarzania względnie w kosztach sprzedaży.

Ta kolizja doprowadziła go do przekonania, że prawidłowe zaksięgowanie wtórnego nakładu wytworów pozostałych z poprzedniego okresu jest sprawą niewykonalną.

Niemniej potrzeba zaksięgowania zużycia tych wytworów — owych 100 kg oleju — istniała nadal, już choćby z uwagi na konieczność poprawnego wykazania stanu tego produktu na jego koncie w klasie 8 „jednolitego planu kont".

Zmuszony koniecznością postanowił zatem zaksięgować nieprawidłowo i w tym celu przyjął (zresztą sprzecznie z rzeczywistością), że owe 100 kg zużytego oleju nie pochodziły z poprzedniego okresu, lecz z bieżącej produkcji, której koszt kształtował się nieco wyżej, wyniósł bowiem już nie 10.000, lecz 15.000 zł.

Świadom tego, że popełnia błąd (o 5.000 zł) zaksięgował zatem w ten sposób, że kwotą zł 15.000 uznał konto oleju maszynowego w klasie 8 i zadłużył założone w tym celu w klasie 7 konto pod nazwą „wytwory zużyte".

Po zaksięgowaniu tej zaszłości konta kosztów w klasie 7 i konto oleju maszynowego w klasie 8 przedstawiały się, jak następuje:

		Winien	Ma
konto 70	materiały zużyte	100.000	
„ 71	ogólne koszty mater.	5.000	
„ 72	robocizna bezpośr.	10.000	
„ 73	ogólne koszty wytw.	15.000	
„ 74	ogólne koszty admin.	10.000	
„ 75	wyroby zużyte	15.000	
„ 76	ogólne koszty sprzed.	5.000	
„ 79	przeniesienia do kl. 8.		155.000
konto 80	olej maszynowy		
	zapas początkowy	10.000	
	uzyskano z produkcji	30.000	
	zużyto na cele wewn.		15.000

Ten obraz księgowań nasunął mu jednak dalsze refleksje, spostrzegł się bowiem, że poszedł nie na jeden, lecz na dwa kompromisy, przy czym ten drugi kompromis polegał na tym, że w klasie 7 wykazał wprawdzie zużycie półwyrobów, nie wskazał jednak na jakie cele to zużycie nastąpiło, jak i że tym samym uczynił wyłom w typowo teleologicznym układzie tej klasy. Z owej kwoty 15.000 zł przypada wszak część na materiały zużyte, część na robociznę, ogólne koszty materiałowe, wytwarzania, administracji i co więcej również i na ogólne koszty sprzedaży oraz na odwrót z kwot wykazanych na poszczególnych kontach kosztów klasy 7 przypada część na ową kwotę 15.000 zł.

Pomyślał, że byłoby dobrze przynajmniej za owe 7.500 zł przypadające na olej dla taboru zadłużyć nie konto 75 „wyroby zużyte", lecz konto 76 „ogólne koszty sprzedaży"... po krótkim namyśle jednak spostrzegł się, że to nie rozwiązywałoby zagadnienia, albowiem przy sporządzeniu zamknięcia rachunków (w związku z przewidzianym w instrukcji do jednolitego planu kont obowiązkiem stornowania wszystkich przeniesień pomiędzy klasami 7 i 8) trzeba by również i tę pozycję stornować (przez zadłużenie klasy 8 i uznanie konta 76 „ogólne koszty sprzedaży" w klasie 7). Storno to mógłby wprawdzie przeprowadzić nie na dobro konta 76 „ogólne koszty sprzedaży", lecz (jak należy) na dobro kosztów wytwarzania (70, 71, 72, 73 i 74) w klasie 7, lecz wówczas musiałby ową kwotę zł 7.500 rozłożyć na jej wszystkie elementy kosztowe. Ocenił, że praca taka byłaby opłacalną tylko wówczas, gdyby jej efekt nie był połowiczny. Jak robić to już dobrze! Postanowił zatem przeprowadzić wszystkie korektury i w tym celu rozbił całą kwotę 15.000 zł na jej poszczególne elementy kosztowe, po czym sporządził następującą tabelkę:

TREŚĆ	Koszt zużytych 100 kg oleju	z tego przypada na mieszankę (20 kg)	konserwację urządzeń (25 kg)	tabor sprzedaży (50 kg)	stołówkę (5 kg)
materiały zużyte	10.000	2.000	2.500	5.000	500
ogólne koszty mat.	500	100	125	250	25
robocizna bezp.	1.000	200	250	500	50
ogólne koszty wytw.	2.500	500	625	1.250	125
ogólne koszty admin.	1.000	200	250	500	50
	15.000	3.000	3.500 250	7.500	750

Pierwszy rzut oka na tę tabelkę pozwolił naszemu księgowemu zorientować się, że jego konta klasy 7 wykazują poważne przesunięcia w porównaniu do rzeczywistego obrazu kosztów. I tak np. ogólne koszty sprzedaży wykazano w kwocie o zł 7.500 za małej, przy ogólnych kosztach wytwarzania różnica wynosi 1.500 zł. (3.500 + 500 — 2.500) itd. Sumienie jego było zbyt czułe, aby przejść nad tym do porządku dziennego. Przystąpił do skorygowania błędów. Wystornował zatem księgowania między klasą 7 i 8 (przeniesienie zł 155.000 i zużycie wyrobów zł 15.000) po czym przeprowadził następujące księgowania:

		Winien	Ma
Konto 70	materiały zużyte	2.000	10.000
71	ogólne koszty mater.	100	500
72	robocizna bezpośr.	200	1.000
73	ogólne koszty wytw.	500 3.500	2.500
74	ogólne koszty adm. fab	200 250	1.000
75	ogólne koszty sprzed.	7.500	stop!

W tym miejscu utknął na stołówce! Kwota 750 zł jako wartość kosztowa oleju zużytego do maszynki do mięsa powinna wszak obciążać wszystkie konta kosztów ogólnych (71, 73, 74 i 76)! Nie mógł powstrzymać kilku słów oburzenia w stronę kucharki, w końcu jednak z uwagi na nikłość kwoty machnął ręką i zadłużył nią konto 73 „ogólne koszty wytwarzania".

Po dokonaniu tych poprawek klasa 7 dawała następujący obraz (per saldo):

		Winien	Ma
Konto 70	materiały zużyte	92.000	
71	ogólne koszty mater.	4.600	
72	robocizna bezpośr.	9.200	
73	ogólne koszty wytw.	17.250	
74	ogólne koszty ad. fab.	9.450	
76	ogólne koszty sprzed.	12.500	
79	przeniesienia do kl. 8.		132.500

Zadowolony z osiągnięcia uspokoił się nieco, choć nie miał całkowicie czystego sumienia.

Na drugi dzień rano — kiedy odzyskał zwyczajną jasność myślenia — opadły go znowu wątpliwości. Gnębiło go, że z tą stołówką nie jest jednak w porządku (ciągle ta kucharka!), a poza tym przyszły refleksje na temat akcji „O", marnotrawstwa zużycia materiałów i robocizny, kontroli kosztów oddziałowych... itp! Wyrzuty gryzły go uparcie i dotkliwie!

„Muszę — pomyślał około południa — wrócić z tym olejem do klasy 4 i przepuścić go przez piątkę"!! Robota okropna, ale cóż robić. Już zabierał się do pracy, gdy w tym... wróć.... przypomniał sobie, że instrukcja do „jednolitego planu kont" nie dozwala na tworzenie kont kosztów złożonych w klasie 4! Zamąciło mu się trochę w głowie... konta złożone, olej, kucharka, elementy, marnotrawstwo... wszystko to kołowało mu w myślach, z powrotem zaciemniając jasność obrazu. Po chwili ochłonął i przyszedł do równowagi. Ocenił, że klasa 4 nie jest tu nieodzowną, że ona nie musi być instrumentem do kształtowania obciążeń na kontach klasy 5 (bo są wszak przedsiębiorstwa, które klasę 4 księgują w sposób wtórny w oparciu o sumy kont klasy 5), że jej i tak wątpliwa wartość samodzielna (ilustracyjna) na tym nie wiele zyska i że w związku z tym wystarczy jeżeli ten olej „przepuści" przez konta samej tylko klasy 5, bo przecież jedynie one przeznaczone są na funkcjonalne grupowanie kosztów. Ponieważ był tradycjonalistą (jak każdy księgowy) i rozmiłował się ongiś w „amerykance", wierny swym wspomnieniom stosował również i obecnie dla przeniesienia kosztów z kl. 4 do 5 dziennik amerykański nazwany ostatnio — niewiadomo dlaczego — „arkuszem obrachunkowym". Sporządził zatem podobny choć odrębny arkusz obrachunkowy również dla kosztów (owego zużytego oleju) klasy 8 względnie 7. Oto jak ten arkusz wyglądał:

	L. konta	Kl. 7	Konto 50 oddział stołówki	Konto 51 oddz. mat.	Konto 52 oddz. wytwórczy	Konto 53 oddz. adm,	Konto 54 oddz. sprzed.
1. Przeniesienie kosztów z klasy 7 do 5							
materiały: na wytwarzanie na cele ogólne	70	+ 2000 + 8000	— 500		— 2000 — 2500		— 5000
ogólne koszty materiałowe .	71	+ 500	— 25	— 100	— 125		— 250
robocizna: na wytwarzanie na cele ogólne	72	+ 200 + 800	— 50		— 200 — 250		— 500
ogólne koszty wytwarzania	73	+ 2500	— 125		— 500 — 625		— 1250
ogólne koszty administracji	74	+ 1000	— 50			— 200 — 250	— 500
		+ 15000	— 750	— 100	m — 2000 r — 200 og — 4000	— 450	— 7500
2. Przeniesienie kosztów oddz. stołówki			+ 750	— 50	— 500	— 100	— 100
		+ 15000	—	— 150	— 6700	— 550	— 7600
3. Przeniesienie kosztów z kl. 5 do 7							
materiały na wytwarzanie .	70	— 2000			+ 2000		
ogólne koszty materiałowe .	71	— 150		+ 150			
robocizna na wytwarzanie .	72	— 200			+ 200		
ogólne koszty wytwarzania .	73	— 4500			+ 4500		
ogólne koszty administracji fabr.	74	— 550				+ 550	
ogólne koszty sprzedaży .	76	— 7600					+ 7600
	0	0	0	0	0	0	0

Dla uniknięcia nieporozumień nadmieniamy, że nasz księgowy przyjmował, że koszty rzeczywiste świadczeń pokrywają się z kosztami poniesionymi (co jak wiadomo nie odpowiada prawdzie), nie stosował bowiem metody kosztów umownych.

Po zaksięgowaniu sum powyższego „arkusza rozliczeniowego" (służył bowiem jako księga podkontowa) w księdze głównej obraz klasy 7 przedstawił się „per saldo" jak następuje:

		Winien	Ma
Konto 70	materiały zużyte	92.000	
71	ogólne koszty mat.	4.650	
72	robocizna bezpośr.	9.200	
73	ogólne koszty wytw.	17.000	
74	ogólne koszty ad. fab.	9.550	
76	ogólne koszty sprzed.	12.600	
79	przeniesienia do kl. 8.		132.400

Nareszcie odetchnął z ulgą! Czuł się czysty w swym sumieniu, zrobił wszystko co leżało w jego możliwościach.

Jakkolwiek ten ostatni sposób rozliczania wtórnego nakładu był bardzo kłopotliwy i obarczał go niepomiernie pracą, to mimo to posłuszny głosowi sumienia stosował go konsekwentnie również i w następnych okresach, zawsze jednak świadom tego, że opiera się on na kompromisie, zakłada bowiem sprzecznie z rzeczywistością, że zużywa się olej z bieżącej produkcji, podczas gdy w istocie zużywano olej wyprodukowany w poprzednich okresach, że zatem nie jest prawidłowy.

W związku z ogromnym rozwojem przedsiębiorstwa, jego samozaopatrywanie się wzrastało gwałtownie, operacje wtórnego nakładu rozszerzyły się poważnie na cały szereg wyrobów, pracy z tym związanej było coraz więcej, coraz więcej różnych komplikacji i zawikłań (wobec których historia z olejem była zabawką), co wobec niezwykłej sumienności naszego księgowego nakładało na niego ciężar ponad siły. Mimo to trwał na stanowisku i nic by się w sytuacji naszego księgowego nie zmieniło, gdyby nie to, że pewnego dnia nadeszło zarządzenie przestawienia produkcji na olej gazowy, z tym, że cały pozostały zapas oleju maszynowego ma być zużyty wyłącznie na cele wewnętrzne rafinerii!

Naszemu księgowemu opadły ręce! Obecnie nie mógł zaksięgować wtórnego nakładu nawet w sposób nieprawidłowy, jeżeli nie chciał wejść w kolizję z obowiązującym schematem „rachunku wyników". On, długoletni fachowiec, zawsze obowiązkowy i świecący przykładem urzędnik nie mógł pogodzić przepisów z rzeczywistością! Wstrząs, jakiego doznał, był tak silny, że na moment przeobraził jego psychikę i rozpętał w nim burzę inicjatywy! Z „zasuszonego" księgowego stał się na chwilę pełnym inicjatywy reformatorem!

Olśniony możliwością rozwikłania zagadnienia na innej niż dotychczas drodze, zawezwał bez zwłoki sekretarkę i podyktował następujące pismo do swej władzy przełożonej:

„Obowiązujący schemat rachunku wyników uniemożliwia księgowanie t. zw. „wtórnego nakładu" wyrobów pochodzących z poprzednich okresów rachunkowych. Księgowanie takiego nakładu przy sprzecznym z rzeczywistością założeniu, że zużywane wtórnie wyroby pochodzą z produkcji bieżącego okresu rachunkowego jest nieprawidłowe, prowadzi do niedokładności a przy tym może trwać tylko tak długo, jak długo wyrób będący przedmiotem wtórnego nakładu jest w dostatecznych rozmiarach wytwarzany. Jest ponadto niezmiernie uciążliwe i kłopotliwe (tu opisał przeżyte perypetie).

Wobec tego proszę o spowodowanie następujących minimalnych zmian w instrukcji do jednolitego planu kont:

1. Wszystkie bezwzględnie rozchody wyrobów i półwyrobów z wyjątkiem rozchodu wyrobów sprzedanych należy księgować na dobro konta 92 „obroty wewnętrzne" po cenach sprzedażnych a na przeciwstawnych kontach kosztów po cenie kosztowej. Różnicę należy księgować na koncie 28 „Różnice kalkulacyjne".

2. Tekst ustępu pkt 1 (strona lewa) rachunku wyników, który brzmi: „Koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów własnej produkcji" należy uzupełnić słowami „oraz obrotu wewnętrznego".

3. W ustępie I pkt 1 (strona prawa) rachunku wyników należy po punkcie d) dodać dodatkowy punkt e) pod nazwą „Obrót wewnętrzny".

....

Czy miał rację?

....

P. S. Koledzy fachowcy rafineryjni raczą usprawiedliwić ewentualne błędy techniczne faktem, że nigdy w życiu nie widziałem rafinerii. Kucharkę również przepraszam, jeżeli zapodane zużycie oleju na smarowanie maszynki do mięsa przekroczyło dopuszczalną normę.

VADEMECUM PODATKOWE

Ważniejsze okólniki

OKÓLNIK
z dnia 28 kwietnia 1949 r.
w sprawie uznania za obrót komisantów Spółdzielni Wydawniczej „Czytelnik" z odp. udz. w Warszawie — sum należnej prowizji oraz innych wynagrodzeń za czynności komisu mimo nieprowadzenia ksiąg handlowych.

Na podstawie art. 6 ust. 2 dekretu z dnia 25 października 1948 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. Nr 52, poz. 413) Ministerstwo Skarbu uznaje za obrót komisantów Spółdzielni Wydawniczej „Czytelnik" w Warszawie, zajmujących się — na zlecenie komitenta — sprzedażą dzienników, czasopism, broszur i książek tegoż komitenta, sumy należnej prowizji oraz innych wynagrodzeń za wykonane czynności komisu, mimo nieprowadzenia przez wymienionych komisantów ksiąg handlowych.

Podlegające opodatkowaniu sumy prowizji oraz innych wynagrodzeń tych komisantów należy ustalać na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg handlowych Spółdzielni Wydawniczej „Czytelnik" w Warszawie jako komitenta.

Spółdzielnia Wydawnicza „Czytelnik" w Warszawie obowiązana jest:

1. dostarczać odnośnym urzędom skarbowym (rewizyjnym) danych dotyczących obrotów dokonanych przez objętych niniejszym zarządzeniem komisantów oraz wysokości otrzymanych i należnych przez nich sum prowizji oraz innych wynagrodzeń,
2. dopilnować i dokonywać kontroli wpłacania przez komisantów zaliczek na podatek obrotowy, przypadający od otrzymanych i należnych sum prowizji oraz innych wynagrodzeń, do terytorialnie właściwych dla nich urzędów skarbowych (rewizyjnych) w terminach, przewidzianych dla tych wpłat w odnośnych rozporządzeniach Ministra Skarbu. Zarządzenie niniejsze dotyczy roku podatkowego 1949.

OKÓLNIK
z dnia 31 maja 1949 r.
w sprawie norm szacunkowych zysku brutto i netto w obrotach handlowych osiąganych przez podatników nieuspołecznionego odcinka gospodarczego, ze sprzedaży lub wymiany nabytych w tym celu i nie przerobionych towarów.

Nawiązując do okólnika z dnia 21 października 1947 r. Nr D. V. 9881/1/47 w sprawie norm szacunkowych zysku brutto i netto (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 35, poz. 329), Ministerstwo Skarbu podaje do wiadomości i stosowania w postępowaniu podatkowym — następujące (załącznik Nr 1), zatwierdzone na podstawie art. 118 ust. 2 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 174) — normy szacunkowe zysku brutto i netto w obrotach handlowych osiąganych ze sprzedaży lub wymiany nabytych w tym celu i nie przerobionych towarów, i wyjaśnia, co następuje:

I.

1. Normy szacunkowe **zysku brutto** ujęte są w stosunku **do zakupu** towarów, przy czym przez zakup rozumieć należy kwotę, wynikającą z pomnożenia jednostkowych cen za towar przez ilość towaru. Zakup nie obejmuje zatem kosztów ubocznych, z nim związanych, jak należności za transport, za ubezpieczenie towaru w drodze itp., oraz nie obejmuje kosztów czynności przygotowawczych, dokonywanych zgodnie z istniejącymi zwyczajami we własnym lub obcym przedsiębiorstwie przed sprzedażą towarów (art. 7 ust. 2 dekretu z dnia 25 października 1948 r.) o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. Nr 52, poz. 413).

2. Normy szacunkowe zysku brutto skalkulowane są na podstawie **średniej ważonej** zysku brutto, uwzględniającej zarówno typowo występujące w danej branży (specjalności) udziały poszczególnych towarów o różnej dopuszczalnej marży zarobkowej w ogólnym obrocie handlowym przedsiębiorstw jak i aktualną wysokość odnośnych marż. Przez dopuszczalne marże zarobkowe rozumieć należy zarówno ustalone (zatwierdzone) przez Biuro Cen Ministerstwa Przemysłu i Handlu (Handlu Wewnętrznego) wysokości zysku brutto w stosunku do ceny zakupu lub (przeliczone) wysokości rabatów od fakturowanej ceny sprzedażnej, określone w stosunku procentowym do zakupu (do obrotu) w ogłoszonych przez Biuro Cen normatywach (wykazach A i B), jak i zyski brutto, nie wyrażone w stosunkach

procentowych ani nie specyfikowane drogą określonych kwot, lecz zawarte w wewnętrznej kalkulacji cen maksymalnych, ustalonych (zatwierdzonych) przez władze cennikowe w ramach normowania cen, a ponadto marże zarobkowe zwyczajowe, dopuszczone przez Biuro Cen w obrotach towarami handlowymi, nie objętymi dotychczas kształtowaniem cen bezpośrednio przez władze cennikowe.

3. Normy szacunkowe zysku brutto należy stosować przy czynnościach, związanych z ustalaniem obrotów na podstawie zakupu towarów, a w szczególności przy ustalaniu obrotów dla wymiaru i poboru zaliczek podatkowych na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg podatkowych Nr 1. Za obrót podatkowy, w odnośnych przypadkach, należy uważać kwotę zakupu, zwiększoną o zysk brutto, obliczony drogą zastosowania do zakupu — odpowiedniej normy zysku brutto. W niektórych, indywidualnych przypadkach — należy do tak ustalonego obrotu doliczać ponadto: a) kwotę za transport w ramach, przewidzianych w poszczególnych normatywach (wykazach A i B) Biura Cen Ministerstwa Przemysłu i Handlu (Handlu Wewnętrznego) oraz b) 8/10 części kwoty podatku z art. 9 dekretu o podatku obrotowym — w ramach, określonych w przepisach tego artykułu dekretu i rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 27 grudnia 1948 r. (Dz. U. R. P. Nr 62, poz. 488), czyli kwotę podatku z art. 9 pod. obr. zmniejszoną o kwotę równą podatkowi obrotowemu, obliczonemu w wysokości 2,5% od rzeczywistego obrotu ze sprzedaży towarów, objętych art. 9 pod. obr.

4 Konieczność **indywidualnego** doliczania kwoty za transport tłumaczy się tym, iż dopuszczalne marże zarobkowe, ustalone (zatwierdzone) przez Biuro Cen, kształtowane są zasadniczo w ten sposób, iż wszelkie uboczne koszty zakupu towarów są w odnośne marże zarobkowe z góry wkalkulowane i powinny być ponoszone przez kupca z marży zarobkowej, bez podwyższania ceny sprzedaży. W poszczególnych przypadkach, wyraźnie przewidzianych w obowiązujących normatywach gospodarczych Biura Cen, dopuszcza jednak Biuro Cen, w detalicznych obrotach handlowych, prawo doliczania do detalicznej ceny towaru (zakup plus zysk brutto, faktura według cen sprzedażnych minus rabat) określonej kwoty za przewóz odnośnych towarów z najbliższej stacji kolejowej na skład detalisty. Ujednolicając te szczególne przypadki Biuro Cen na podstawie pisma z dnia 17 stycznia 1949 r. L. dz. CE. II-0-77, zezwala detalistom, do czasu ustalenia stawek przewozowych przez władze gminne względnie miejscowe komisje cennikowe, na pobieranie obok detalicznej ceny za towar — **równowartości** faktycznie poniesionych kosztów transportu odnośnego towaru według rachunków za przewóz towaru od stacji kolejowej, położonej najbliżej miejsca przeznaczenia przesyłki, do miejscowości, w której czynne jest przedsiębiorstwo handlu detalicznego— o ile odległość ta wynosi ponad 3 km, W myśl powyższego — prawo doliczania kosztu zwózki towaru na skład w żadnym razie nie przysługuje hurtownikom, ani nie przysługuje tym detalistom, którzy prowadzą przedsiębiorstwa w miejscowościach, posiadających stację kolejową, chociażby odległość od stacji kolejowej do miejsca prowadzenia przedsiębiorstwa w danej miejscowości przekraczała 3 km i chociażby ci detaliści dokonywali sprzedaży takich towarów, przy których, w określonych przypadkach, Biuro Cen dopuszcza prawo doliczenia przewozu do ich detalicznej ceny sprzedaży.

Konieczność **indywidualnego** doliczania 8/10 części kwoty podatku z art. 9 dekretu o podatku obrotowym tłumaczy się tym, iż aktualnie jedynie część odnośnego asortymentu towarów objęta jest przez Biuro Cen unormowaniem (podwyższonych o ten podatek) marż zarobkowych, a moment ten, na ogół połączony ze sporadycznością odnośnych obrotów w masie obrotu towarowego, nie pozwala na trafne wkalkulowanie omawianego podatku w normy zysku. Stosując normy zysku brutto przy ustalaniu obrotów w myśl niniejszego okólnika, nie należy zatem wyłączać z ogólnego zakupu tej części zakupu, która przypada na towary, objęte podatkiem z art. 9 dekretu o podatku obrotowym, lecz do wyprowadzonego na generalnych zasadach niniejszego okólnika obrotu kalkulacyjnego — należy doliczać 8/10 części efektywnie należnej kwoty podatku z art. 9, obliczonej na podstawie prawidłowo prowadzonego specjalnego kopiału rachunków (rozp. Ministra Skarbu z dnia 27 grudnia 1948 r. Dz. U. R. P. Nr 62, poz. 488).

5. Dla praktycznego zilustrowania wyrażonych tez, dotyczących ustalania obrotów na podstawie zakupu towarów, Ministerstwo Skarbu podaje następujące przykłady:

1) Detaliczna sprzedaż części rowerowych w miejscowości, posiadającej stację kolejową. Zakup 400.000 zł, przewozy 4.000 zł, norma zysku brutto 25%. Odnośne towary objęte wykazami Biura Cen: A Nr 7 i B Nr 7. Obliczenie obrotu:

a) zakup	400.000 zł
b) plus 25% zysk brutto . .	100.000 zł
c) obrót	500.000 zł

2) Identyczna sprzedaż w miejscowości, odległej od najbliższej stacji kolejowej o 5 km. Obliczenie obrotu:

a) zakup	400.000 zł
b) plus 25% zysk brutto . .	100.000 zł
c) razem	500.000 zł
d) plus przewóz od stacji . .	4.000 zł
e) obrót	504.000 zł

3) Detaliczna sprzedaż różnych towarów gospodarstwa domowego. Z ogólnego zakupu 400.000 zł przypada na zakup towarów porcelanowych pochodzenia zagranicznego kwota zł 20.000.

Obliczenie obrotu:

a) zakup	400.000 zł
b) plus 25% zysk brutto .	100.000 zł
c) razem	500.000 zł
d) plus 8/10 części kwoty podatku z art. 9 w wysokości 12,5% od obrotu 16.000 zł wynikającego ze specjalnego, prawidłowo prowadzonego kopiału rachunków, dotyczącego towarów, objętych art. 9 (2000×0,8) czyli 10% odnośnego obrotu	1.600 zł
e) obrót	501.600 zł

II.

1. Normy szacunkowe **zysku netto** skalkulowane są zasadniczo **od obrotu podatkowego** i powinny być stosowane przy czynnościach, związanych z ustalaniem dochodów w szczególności dla celów wymiaru i poboru zaliczek na podatek dochodowy, niezależnie od tego, czy podatnicy prowadzą księgi, czy też ksiąg nie prowadzą.

2. Kwoty, otrzymane z zastosowania odpowiedniej normy zysku netto do obrotu, stanowią nadwyżkę z odnośnego przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisu art. 10 dekretu z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. Nr 52, poz. 414). Nadwyżka ta, uwzględniając koszty ponoszone w celu osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów (art 13 dekretu o podatku dochodowym), bierze w rachubę w szczególności także koszt komornego, wpłat na Fundusz Gospodarki Mieszkaniowej, koszt utrzymania członków rodziny podatnika, stale pracujących w jego przedsiębiorstwie, oraz w granicach dopuszczalnych (art. 14 pkt 7) i 8) dekretu o podatku dochodowym) koszt zatrudniania sił najemnych. Normy zysku netto nie uwzględniają jednakże kosztu dzierżawy przedsiębiorstwa jako takiego — kosztu transportu, o ile chodzi o przewozy, określone w cz. I ust. 3, 4 i 5 niniejszego okólnika, oraz kwot podatku z art. 9 dekretu o podatku obrotowym.

3. W związku z powyższym, w przypadkach wliczenia w kwotę obrotu podatkowego zgodnie z zasadami, wyrażonymi w części I niniejszego okólnika — równowartości omawianych tam kosztów przewozu oraz kwot podatku z art. 9 — należy, celem obliczenia do-

chodu drogą zastosowania normy zysku netto do obrotu, wyłączyć uprzednio z obrotu podatkowego odnośne koszty przewozu oraz odnośne kwoty podatku. W przypadkach dzierżawy przedsiębiorstwa należy od nadwyżki obliczonej zgodnie z ust. 2 części II nin. okólnika potrącić ponadto rzeczywiście poniesiony w danym okresie podatkowym czysz za dzierżawę przedsiębiorstwa, bez względu na okres, jakiego zapłata ta dotyczy.

4. W przypadkach, w których wyżej omówione wyłączenia kosztu przewozu oraz kwot podatku nie mają istotnego wpływu na wysokość mających być ustalonymi kwot zaliczek podatku dochodowego, dla uproszczenia postępowania — można nie uwzględniać odnośnych wyłączeń przy wymiarze i poborze tych zaliczek. Dla ścisłości zaznacza się, iż we wszystkich przypadkach, w których, stosownie do wykazów A i B i cenników ogłaszanych (zatwierdzanych) przez Biuro Cen, koszty transportu wkalkulowane są w pełni w dopuszczalne marże zarobkowe, oraz we wszystkich przypadkach, w których dopuszczone są zwyczajowe marże zarobkowe — odnośne koszty transportu (przewozu) są w normach (załącznik Nr 1) już uwzględnione.

III.

1. Normy zysku brutto i netto są zharmonizowane z obowiązującymi normatywami władz cennikowych, wiążącymi uczestników obrotu handlowego zasadniczo do tego stopnia, iż nawet obniżenie ustalonej (dopuszczonej) marży zarobkowej wymaga zgody Biura Cen.

2. Normy zysku brutto i netto stosować należy również w odniesieniu do obrotów, osiąganych ze sprzedaży (nie przerobionych) takich towarów, w których obrocie handlowym dopuszczone są zwyczajowe marże zarobkowe.

3. Nawiązując do wyjaśnienia, zawartego w części I ust. 2 niniejszego okólnika, należy mieć na uwadze, iż średnia ważona zysku brutto uwzględnia — w ujęciu branżowym — poszczególne marże zarobkowe. unormowane przez Biuro Cen w obrotach handlowych poszczególnymi towarami, Biuro Cen nie określa bowiem ogólnych norm zysku dla całych branż (specjalności) jako takich, lecz określa je jedynie dla poszczególnych artykułów względnie dla grup pokrewnych artykułów obrotu handlowego, a w związku z tym oraz z różnorodnością asortymentu towarów, wchodzących praktycznie w zakres danej branży względnie specjalności — należy mieć na uwadze również i te okoliczności faktyczne, iż wielokrotnie dla określonej branży, a nawet specjalności, właściwymi są równolegle nie tylko wykazy Biura Cen poszczególnego numeru A (dotyczące towarów produkcji państwowej) lub tego samego numeru B (dotyczące towarów produkcji niepaństwowej), ale ponadto wykazy o innych numerach.

4. Normy zysku brutto i netto uwzględniają praktyczne ubytki towarów w naturze, powodowane normalnymi zjawiskami, związanymi z czynnościami handlowymi i z właściwościami towarów.

5. Jeżeli normy szacunkowe nie są podane w jednej cyfrze, lecz w granicach od — do, to należy rozumieć, iż na odnośną rozpiętość wpływa stosunek udziału poszczególnych towarów o różnej marży zarobkowej w ogólnym zakupie (obrocie), względnie: związany z marżą zarobkową i z wysokością obrotu — stosunek kosztów ogólnych przedsiębiorstwa.

6. W przypadku braku normy dla danego przedsiębiorstwa (rodzaju przedsiębiorstwa) — można posługiwać się normą pokrewnej braży (specjalności), analogicznie postępować można w odniesieniu do przedsiębiorstw, działających w połączonym zakresie wielu branż (specjalności), co nie wyklucza jednak możliwości indywidualnego wyprowadzenia i zastosowania norm szczególnych — w przypadkach dowodnego wykazania i ustalenia rzeczywistego, szczególnego stanu faktycznego.

IV.

1. Normy szacunkowe są dla władz podatkowych wiążące, przy czym stosować należy odpowiednie wysokości norm, zawarte w granicach od — do norm poszczególnych.

2. Jednakowoż w przypadkach stwierdzenia szczególnych okoliczności faktycznych, mogących mieć istotny wpływ na kształtowanie się zyskowności brutto i netto danego przedsiębiorstwa, wskutek czego zastosowanie norm zysku mogłoby doprowadzić do niewłaściwych wyników — normy szacunkowe mogą być (powinny być) odpowiednio podwyższane lub zniżane, jeżeli ta indywidualna rewizja norm miałaby wyjść poza granice, określone od — do w ramach odnośnych norm. W szczególności w przypadkach stwierdzenia, iż dane przedsiębiorstwo bądź zastosowało wyższą od dopuszczalnej marżę zarobkową, bądź pobrało wyższą od ustalonej cenę maksymalną, albo wykorzystując sposobność, przekroczyło dopuszczoną zwyczajową marżę zarobkową — należy w postępowaniu podatkowym z reguły odstąpić od norm ustalonych niniejszym okólnikiem (ustalonych na podstawie upoważnienia z cz. VIII niniejszego okólnika) i zastosować indywidualnie, odpowiednio wyższe normy szacunkowe. Indywidualne obniżenie normy poza dolną granicę, określoną od — do w ramach odnośnych norm, wymaga aprobaty naczelnika urzędu.

3. Szczególne okoliczności faktyczne, na których podstawie bądź podwyższono, bądź obniżono ustalone normy zysku, należy ujawniać w aktach wymiarowych odnośnego podatnika.

V.

Asortyment towarów, wchodzących w zakres poszczególnych branż i specjalności, dla których niniejszy okólnik określa normy szacunkowe, wskazuje nomenklatura branż, podana w załączniku Nr 2 do niniejszego okólnika. Wykazy Biura Cen, regulujące marże zarobkowe, ogłaszane są w Monitorze Polskim.

VI.

Niniejsze normy szacunkowe dotyczące opodatkowania nieuspołecznionego odcinka gospodarczego, są jednolite dla całego obszaru Państwa. Normy zysku netto stosować należy w postępowaniu podatkowym, w szczególności przy wymiarze i poborze zaliczek na podatek dochodowy od przedsiębiorstw prywatnych i tzw. sektora społecznego (podlegającego kompetencji wymiarowej urzędów skarbowych) — w ramach przepisów § 42 rozporządzenia Ministra Skarbu z dn. 19 lutego 1949 r. w sprawie wykonania dekretu o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. Nr 17, poz. 105).

VII.

Niniejsze normy szacunkowe obowiązują od dnia 1 maja 1949 r. Poczynając od okresu operacyjnego od miesiąca maja roku bieżącego należy uważać za nieaktualne normy szacunkowe zysku brutto i netto, zawarte w dziale „Przedsiębiorstwa handlowe" załącznika Nr 1 do okólnika Ministerstwa Skarbu z dnia 21 października 1947 r. (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 35, poz. 329) pod kolejnymi pozycjami: 1, 3—5, 9, 11, 12, 13a, 14—18, 20, 22—24, 26—28, 30—46, 48—57, 59, 60, 64, 66—73 i 75—77.

VIII.

Ministerstwo Skarbu w dalszym ciągu zwraca jednak uwagę na ustawę z dnia 2 czerwca 1947 r. o zwalczaniu drożyzny i nadmiernych zysków w obrocie handlowym (Dz. U. R. P. Nr 43, poz. 218) oraz na wydawane na jej podstawie przepisy i zarządzenia w zakresie normowania cen i poleca również na przyszłość śledzić wszelkie zmiany w odniesieniu do obowiązujących w dacie wydania niniejszego okólnika normatywów cennikowych i do ogólnych warunków działalności braż, celem ich wykorzystywania w postępowaniu podatkowym. Do aktualizowania norm zysku brutto i netto, określonych niniejszym okólnikiem — w ramach całych branż i specjalności — Ministerstwo Skarbu upoważnia dyrektorów izb skarbowych. Odnośne zarządzenia dla urzędów obowiązani są dyrektorzy izb skarbowych przedstawiać Ministerstwu Skarbu do wiadomości. Wydanie odnośnych zarządzeń może poprzedzić wysłuchanie opinii miejscowych organów samorządu gospodarczego.

Załącznik Nr 1

Normy szacunkowe zysku brutto i netto w obrotach handlowych, osiąganych ze sprzedaży lub wymiany nabytych w tym celu i nie przerobionych towarów.

L. p.	Grupa branżowa — Branża — Specjalność	Uwagi	Zysk brutto w stosunku do zakupu %		Zysk netto od obrotu %	
			hurt	detal	hurt	detal
	I. Grupa rolniczo-spożywcza					
	Branża 01: rolno-ogrodnicza					
1	Zboża i przetwory (0101)		8—9	17—18	3	7—10
2	Pasze (0103)			22		10—12
3	Nasiona i sadzonki (0104)			40—45		18—22
	Branża 02: żywca					
4	a) bydło i nierogacizna		15		5	
	b) drób			35		15—20
5	**Branża 03: kwiaciarska**			70—80		23—28
	Branża 04: spożywcza					
6	Wyroby piekarskie (0401)			10—12		4
7	Wyroby cukiernicze (0402)			24—26		12—14
8	Warzywa, owoce, jarzyny (0403)		12—15	26—30	5—8	13—18
9	Mięso i przetwory mięsne (0404)			15—17		5—8
10	Ryby i przetwory rybne (0405)	p		23—28		10—14
11	Nabiał i przetwory mleczne (0406)			18—22		8—12
12	Spożywczo-kolonialne artykuły (0407)	p	10—11	20—24	4—5	9—12
13	Spożywczo-mieszane artykuły z przewagą art. spożywczych (23)	t		18—22		7—10
14	Owoce, wyroby cukiernicze, napoje gazowe			28—33		14—20
15	Tytonie (0410)					
	a) prowizja					40
	b) przybory do palenia			25		15
16	Rozlewnie piwa, octu (0411)		45—50		12—15	
	II. Grupa odzieżowa					
	Branża 05: włókiennicza					
17	Półsurowce włókiennicze i przędza (0501)			21—23		11—12
18	Tkaniny (0502)	p	10	23—25	4—5	12—15
19	**Konfekcja** (0503)	p		27—29		13—16
20	Pościel i bielizna pościelowa (0504)	p		27—28		14—16
21	Firanki i dywany (0505)	p		25—27		14—15
22	Kapelusze i czapki (0506)			27—30		14—16
23	Futra, okrycia futrzane (0507)	p		40		20
24	Galanteria (0508)	p	10—12	27—29	5—6	13—16
25	Przybory krawieckie (0509)			22—26		12—15
26	Tapicerskie art. (0510)	p		24—26		13—15
27	Włókiennicze art. o charakterze mieszanym	p		24—27		13—12
	Branża 06: skórzana					
28	Skóry wyprawne na obuwie (0601)		7	11—11	3	5
29	Obuwie (0603)					
	a) skórzane cudzej produkcji niepaństwowej			20		10—11
	b) inne cudzej produkcji niepaństwowej			22		12—13
30	Przybory szewskie i rymarskie (0604, 0602)	t	17—18	22—24	7—8	11—14
31	Galanteria i konfekcja skórzana i z imitacji skóry (0605)	p				
	a) cudzej produkcji niepaństwowej			22—24		12—13
	b) produkcji państwowej			11—11		5
	III. Grupa metalowa					
	Branża 07: żelazna metalowa					
32	Wyroby żelazne i metalowe (0701)	t	16—18	22—25	5—7	10—12
33	Narzędzia i art. techniczne (0702, 0705)	t	16—18	23—28	5—7	10—13
34	Maszyny i narzędzia rolnicze (0703)	t		16—20		7—10
35	Art. sanitarno-kanalizacyjne i instalacyjne (0704)	t	17—19	22—25	6—8	10—13
36	Galanteria metalowa (0706)	t	16—18	20—25	6—8	10—13
37	Blacha i art. blacharskie (0707)	t	17—18	22—25	6—8	10—13
	Branża 08: mechaniczno-samochodowa					
38	Części, akcesoria i wyposażenie techniczne samochodowo-motocyklowe (0801, 0802, 0803)	t		25—30		12—15
39	Rowery, części, akcesoria (0805)	t	16—18	25—27	6—8	12—14
	Branża 09: elektro i radio-techniczna					
40	Art. elektrotechniczne (0901)			26—29		12—14
41	Art. elektro-radiotechniczne (0901, 0902)			26—30		12—15
	Branża 10: gospodarstwa domowego					
42	Szkło i ceramika (1001)	t p	16—18	30	6—8	12—15
43	Naczynia kuchenne i sprzęt domowy (1002)	t p	16—17	24—26	8	12—13
44	Art. gospodarstwa domowego (1001, 1002, 1003)	t p		25—28		12—14
45	Szczotki i sznury (1003)			25		12—13

L. p.	Grupa branżowa — Branża — Specjalność	Uwagi	Zysk brutto w stosunku do zakupu %		Zysk netto od obrotu %	
			hurt	detal	hurt	detal
	IV. Grupa budowlano-drzewno-opałowa					
	Branża 11: budowlana					
46	Materiały budowlane (1101)	t		26—33		10—13
47	Drewno budowlane i stolarskie (1102)			50		15—18
	Branża 12: opałowa: (składy typu B)					
48	Węgiel (1201)			32—33		9—12
49	Drzewo opałowe (1202)			45—50		18—20
50	Węgiel i drzewo (1201, 1202)			35—40		12—16
	Branża 13: meblarsko-drzewna					
51	Meble (bez precyzyjnych) (1301)			40—50		16—20
52	Wyroby z trzciny, wikliny, słomy (1303)			35—45		20—23
	V. Grupa chemiczna					
	Branża 14: chemiczna					
53	Drogerie (1401)	t		30—38		13—16
54	Perfumerie (1402)	p		38—42		20—21
55	Mydlarskie art. (1403)		18—22	26—30	10	13—15
56	Gumowe artykuły (1404)			22—24		12
57	Chemikalia techniczne, w tym farby	t	20	26—30	8—10	12—15
	Branża 15:					
58	Hurtownie apteczne		21		4—5	
	VI. Grupa różne					
	Branża 16: papierniczo-księgarska					
59	Papiery, tekturą, wyroby papiernicze (1601) . . .	t	17—18	26—28	5—7	10—13
60	Materiały piśmienne i galanteria papiernicza (1602)	t p		26—28		11—13
61	Księgarnie (bez wydawniczych) — 1603 brutto do zakupu		12—15	33—40	4	12—16
62	Księgarnie i materiały piśmienne (1602, 1603) . .	t		30—35		12—15
63	Czasopisma (1604) od prowizji					50—60
	Branża 17: fotograficzno-optyczna					
64	Art. fotograficzne (1701)	t p		36—40		20—22
65	Art. optyczne, w tym sprzedaż łącznie z pracą montażową (1702)	p		75—85		33—35
	Branża 18: jubilersko-zegarmistrzowska					
66	Art. jubilerskie (1801)	p		50—60		25—30
67	Art. zegarmistrzowskie (1802)	p		40—45		23—25
	Branża 19: sportowo-rybacko-myśliwska					
68	Sprzęt i artykuły sportu (1901)			28—30		15
69	Sprzęt rybacki (1902)			45—50		22—25
70	Sprzęt myśliwski (1903)	p		30—40		15—22
	Branża 20: zabawkarska					
71	Zabawki, książeczki obrazkowe, ozdoby choinkowe		20—22	33—36	10	17—20
	Branża 21: surowcowo-odpadkowa i złom					
72	a) składnice złomu metali i żelaza . . .		60—70		10—12	
	b) handel starym żelastwem			100		25—30
	c) składnice surowców odpadkowych: makulatury, szkła, szmat		50—55		10	
	VII. Grupa przedsiębiorstw wielobranżowych					
73	T. zw. sklepy komisowe (25)					
	a) handel różnymi okazyjnymi towarami na rachunek własny	p		40—50		20—25
	b) sprzedaż różnych towarów na rachunek osób trzecich (do odnośnego zakupu towarowego)	p		18—26		10—12
	Specjalności wydzielone					
74	Maszyny biurowe, kasetki, przybory i sprzęt (2501)	p		27—30		15
75	Przybory rzeźnicze (2502)			22—30		10—15
76	Instrumenty, meble i przybory precyzyjne (2503)			30—40		15—20
77	Przybory i materiały dentystyczne, lekarskie . .			45		25
78	Instrumenty muzyczne (2504)	p		45—50		22—25
79	Wyroby regionalne, przemysł ludowy (2506) . .	p		35—40		18—20
80	Dewocjonalia i sprzęt liturgiczny (2507)	p	22—25	45—50	12—15	25—28
81	Salony sztuki, antykwariaty (2508)	p		40—50		20—25
82	Art. zoologiczne (2509)			65—70		25

Objaśnienie:

t — oznacza ewentualną konieczność doliczenia kosztu transportu

p — oznacza ewentualną konieczność doliczenia kwoty podatku z art. 9 dekretu o podatku obrotowym.

OKÓLNIK
z dnia 20 czerwca 1949 r.
w sprawie stosowania art. 27 p. k. s.

Ministerstwo Skarbu zawiadamia, że w dniu 30 września 1948 r. na sesji wyjazdowej w Krakowie zapadł wyrok Sądu Najwyższego Nr akt Kr K. 225/47 w sprawie Marii Jeż, który ustalił, co następuje:

„Okoliczność, iż po odbyciu przez sprawcę poprzedniej kary wydano amnestię, która tego rodzaju przestępstwa przebacza i puszcza w niepamięć, nie może w razie popełnienia przezeń w ciągu 5 lat po odbyciu kary nowego przestępstwa z tych samych pobudek lub należącego do tego rodzaju, stać na przeszkodzie uznania go za przestępcę powrotnego (Wyrok z 8. VIII. 1936 r. w sprawie 2 K. 485/36 Głos Sądownictwa 3/37/".

Księgi szczególnego typu dla przedsiębiorstw cukierniczo-kawiarnianych.

W Dzienniku Ustaw Nr 34 z br. pod pozycją 250 ogłoszono rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 7 maja 1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg szczególnego typu przez podatników prowadzących przedsiębiorstwa cukiernicze i cukierniczo-kawiarniane.

Przepisom rozporządzenia podlegają przedsiębiorstwa cukiernicze, które sprzedają swoje wyroby na zewnątrz (na wynos) bądź do konsumcji na miejscu, bez względu na to, czy podawane są przy tym napoje gorące i mrożone.

Przepisy niniejszego rozporządzenia nie obowiązują przedsiębiorstw cukierniczych, w których suma zakupu wyrobów cukierniczych obcej produkcji, przeznaczonych do sprzedaży w stanie nie zmienionym, przekroczyła w roku ub. 75 proc. sumy ogólnego zakupu przedsiębiorstwa.

Natomiast przepisom niniejszego rozporządzenia podlegają także przedsiębiorstwa „cukierniczo-kawiarniane", które przy sprzedaży artykułów, będących normalnie przedmiotem zbytu w przedsiębiorstwach cukierniczych, zajmują się przy równoczesnej sprzedaży napojów alkoholowych lub bez niej — sprzedażą artykułów gastronomicznych po ich odręcznym przygotowaniu (zakąski) albo przetworzeniu na potrawy.

Przepisom rozporządzenia nie podlegają przedsiębiorstwa, w których suma zakupu środków żywnościowych, przeznaczonych do sprzedaży w stanie nie zmienionym oraz surowców i środków żywnościowych przeznaczonych do sprzedaży po odręcznym przygotowaniu albo przetworzeniu na potrawy, (nie wyliczając surowców, które mogą być również zużyte w pracowni cukierniczej), przekracza łącznie 50 proc. sumy ogólnego zukupu przedsiębiorstwa.

Rozporządzenie wymienia szczegółowo rodzaje ksiąg i sposób ich prowadzenia przez poszczególne kategorie przedsiębiorstw.

SPROSTOWANIE

W numerze 4 naszego miesięcznika, w artykule p. t.: „Organizacja księgowości w spółdzielniach spożywców" prostujemy błąd zawarty na stronie 4, w wierszu 13 od dołu, a mianowicie zdanie: „Wprowadzenie więc marży do księgowości spowodowało, że zapisy na obydwu rodzajach kont muszą być względnie zgodne".

Zdanie to winno brzmieć: „Wprowadzenie więc marży do księgowości spowodowało, że zapisy na obydwu rodzajach kont muszą być bezwzględnie zgodne".

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki" wynosi (wraz z przesyłką pocztową) półrocznie zł 750,—. Numer pojedynczy kosztuje zł 125. — **Cennik ogłoszeń:** ogłoszenia za tekstem: cała str. 75 000,— zł, ½ str. 40 000,— zł, ¼ str. 22.000,— zł, ⅛ str. 14.000,-zł, 1/16 str. 9.000,— zł. (Miejsce wybrane drożej). Za teksty ogłoszeń Redakcja nie odpowiada. **Adres Redakcji: Kraków**, ulica Grottgera Boczna 9/7. — **Adres Administracji: Katowice**, ul. 3 Maja 23, telefon 317-73. — Konto **P. K. O.** Katowice III 309. Druk: P. K. Z. G. oddz. 2 — Nr zam. 878 — 9000 — VI. 49. — R - 020222